

SKATTEMESSIGE KONSEKVENSER VED OVERDRAGELSE AV ØKONOMISK VIRKSOMHET

Vår 2006

Kandidatnummer: 320

Veileder: Joachim M. Bjerke

Leveringsfrist: 25. april 2006

Til sammen 17 997 ord

27.04.2006

Innholdsfortegnelse

1. Innledning	s. 4
1.1. Problemstilling	s. 4
1.2. Avgrensning	s. 4
1.3. Rettskilder og metode	s. 6
1.4. Oppgavens oppbygning	s. 8
2. Overdragelse	s. 9
3. Hovedreglene ved overdragelse av økonomisk virksomhet	s. 10
3.1. Skatteplikt for gevinst og fradragrett for tap	s. 10
3.2. Skattemessige konsekvenser ved overdragelse av økonomisk virksomhet	s. 10
3.3. Unntak	s. 10
3.4. Alternative overdragelsesformer for økonomisk virksomhet	s. 11
4. Prinsippet for tidfesting	s. 12
4.1. Innledning	s. 12
4.2. Realisasjonsprinsippet	s. 12
5. Selgers inntekts- og utgiftsføring ved salg av virksomhet	s. 14
5.1. Innledning	s. 14
5.2. Tidfesting av gevinst og tap	s. 14
5.2.1. Direkte inntekts- eller utgiftsføring	s. 14
5.2.2. Utsatt inntektsføring	s. 14
5.2.3. Utsatt utgiftsføring	s. 15
5.3. Beregning av gevinst og tap	s. 15
5.3.1. Beregningsmåten	s. 15
5.3.2. Driftsmidler som faller inn under saldogruppe a til d	s. 16
5.3.3. Driftsmidler som faller inn under saldogruppe e til i	s. 17
5.3.4. Særlig om forretningsverdi	s. 17
5.3.5. Driftsmidler som ikke kan saldoavskrives	s. 18
5.3.6. Gevinst- og tapskonto	s. 18
5.3.7. Særlig om omsetningsgjenstander	s. 19
5.3.8. Særlig om aksjer og grunnfondsbevis	s. 19
6. Kjøpers kostnadsføring ved kjøp av virksomhet	s. 21
6.1. Innledning	s. 21
6.2. Direkte kostnadsføring	s. 21
6.3. Aktivering	s. 22
6.4. Avskrivning	s. 22
6.5. Utsatt kostnadsføring	s. 23
6.6. Kjøpers kostnadsføring av den overdratte virksomhet	s. 24
6.6.1. Innledning	s. 24
6.6.2. Saldogruppe a	s. 24
6.6.3. Saldogruppe c og d	s. 24
6.6.4. Saldogruppe e	s. 25
6.6.5. Saldogruppe f	s. 25
6.6.6. Saldogruppe g	s. 26
6.6.7. Saldogruppe h	s. 26

6.6.8. Saldogruppe i	s. 26
6.6.9. Ikke-saldoavskrivbare driftsmidler som er gjenstand for... ..	s. 27
6.6.10. Ikke-saldoavskrivbare driftsmidler som ikke er gjenstand for... ..	s. 27
6.6.11. Immaterielle driftsmidler	s. 27
6.6.12. Tidsbegrensede rettigheter	s. 28
6.6.13. Saldogruppe b – forretningsverdi	s. 28
6.6.14. Omsetningsgjenstander	s. 29
6.6.15. Aksjer og grunnfondsbevis	s. 29
6.6.16. Oppsummering	s. 29
7. Verdsettelse og fordeling ved overdragelse av virksomhet	s. 30
7.1. Innledning	s. 30
7.2. Verdsettelse	s. 30
7.3. Fordeling	s. 31
7.3.1. Fysiske eiendeler	s. 31
7.3.2. Immaterielle eiendeler og forretningsverdi	s. 31
7.4. Ligningsmyndighetenes adgang til å prøve verdsettelsen og fordelingen	s. 34
7.5. Symmetri mellom selger og kjøper	s. 34
8. Aksjesalg	s. 36
8.1. Innledning	s. 36
8.2. Skattemessige konsekvenser	s. 36
8.3. Sammenlikning med virksomhetsoverdragelse	s. 36
8.4. Oppsummering	s. 37
9. Fisjon med etterfølgende aksjesalg	s. 38
9.1. Innledning	s. 38
9.2. Fremgangsmåte	s. 38
9.3. Ulovlig omgåelse og gjennomskjæring	s. 39
10. Skatteposisjoner	s. 41
10.1. Innledning	s. 41
10.2. Fremførbart underskudd	s. 41
11. Avslutning	s. 43
12. Litteraturliste	s. 44

1. Innledning

1.1. Problemstilling

Denne oppgaven skal behandle skattemessige konsekvenser ved overdragelse av selskapers økonomiske virksomhet.

Det er naturligvis særlig to parter som berøres skattemessig ved overdragelse av virksomhet, selger og kjøper. De skattemessige konsekvensene på selgersiden er i all hovedsak knyttet til gevinst- og tapsberegning, herunder tidfesting av inntekter og utgifter. For kjøper er de skattemessige konsekvensene i liten grad knyttet til gevinst- og tapsberegning, men heller til tidspunktet for kostnadsføring av vederlaget. På både selger- og kjøpersiden berøres ikke bare selskapet (virksomheten selv) men også selskapets eiere, ettersom det er eierne som i siste omgang får den skattemessige belastningen. Enten ved at eierne blir skattlagt for å ta ut verdier fra selskapet eller ved skattlegging av gevinst ved eiernes realisasjon av eierandeler i selskapet.

Verdsettelses- og fordelingsproblematikken vil også bli utførlig behandlet. Verdsettelses- og fordelingsproblematikken er relevant både for selger og kjøper, fordi det som normalt overdras er en rekke forskjellige eiendeler. Verdsettelsen handler om hvilken verdi hver enkelt eiendel skal verdsettes til, mens fordelingsspørsmålene gjelder hvordan det samlede vederlaget skal fordeles på de overdratte eiendelene.

Problemstillingen omfatter både overdragelse av hele virksomheten og deler av virksomheten. Det er to forskjellige måter å overdra økonomisk virksomhet på. For det første kan man overdra selve virksomheten, det vil si innmaten i selskapet. For det andre kan man overdra aksjene i selskapet hvis man ønsker å overdra hele virksomheten. Hvis man derimot bare ønsker å overdra en del av virksomheten, er aksjesalg ikke et alternativ med mindre man kan utfisjonere deler av den økonomiske virksomheten og på den måten overdra virksomheten ved salg av aksjene i det utfisjonerte selskapet eller det opprinnelige selskapet. Fisjon med etterfølgende aksjesalg vil imidlertid kunne reise omgåesssspørsmål, og bli gjenstand for gjennomskjæring med hjemmel i Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14 § 14-90 eller ulovfestet gjennomskjæring fra skattemyndighetene.

1.2. Avgrensning

Å behandle skattemessige konsekvenser ved selskapers overdragelse av økonomisk virksomhet er i utgangspunktet meget omfattende. For å begrense omfanget er det nødvendig å foreta avgrensninger av en rekke forhold. Jeg skal i det følgende redegjøre for de avgrensningene jeg har funnet det riktig å gjøre.

Denne oppgaven vil kun ta for seg skatterettslige spørsmål. Det vil si at selskapsrettslige spørsmål, spørsmål i forhold til næringslovgivningen, arbeidsrettslige spørsmål og organisatoriske forhold typisk faller utenfor. Også avgiftsrettslige spørsmål, som for eksempel dokumentavgift og merverdiavgift, velger jeg å avgrense mot. Avgrensningen gjelder også mot regnskapsrettslige spørsmål, selv om disse reglene fortsatt er svært

relevant for tidfesting. Regnskapsreglene er imidlertid ikke lenger like aktuelle fra og med inntektsåret 2005, ettersom man har gått over fra regnskapsprinsippet som galdt til og med inntektsåret 2004 til å benytte hovedregelen om realisasjonsprinsippet også for regnskapspliktige selskaper.¹

Kun parter i transaksjonen i form av aksjeselskap og allmennaksjeselskap vil bli behandlet. Spørsmål knyttet til virksomhetsoverdragelse for deltakerlignede selskaper (ANS, DA og KS), enkeltpersonforetak, samvirkelag, ideelle organisasjoner, foreninger, lag, partsrederier, privatpersoner m.v. faller imidlertid utenfor rammene til denne oppgaven. Når andre eiere enn aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper ikke vil bli behandlet, avgrenses oppgaven mot reglene om skjermingsfradrag som gjelder for subjekter som ikke er fritatt for skatt etter fritaksmetoden.²

Jeg forutsetter at selskapene som er parter i overdragelsen fortsetter å bestå etter at transaksjonen er fullbyrdet. Oppgaven avgrenses således mot spørsmål relatert til likvidasjon og tomme selskaper. Selv om hele virksomheten er overdratt, kan selskapet sitte igjen med skatteposisjoner.

Oppgaven begrenses bakover i eierrekken til det selskapet som overdrar aksjer eller som eier det selskapet som selger hele eller deler av sin virksomhet. Å gå lenger tilbake i eierrekken vil ikke være av interesse, da det vil være de samme spørsmål som gjelder i alle ledd så lenge eierne er aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper. Med denne avgrensningen lar jeg også konsernforhold falle utenfor. Konsernspørsmål innebærer at også andre regler kommer til anvendelse, og det vil være for omfattende i forhold til rammene til denne fremstillingen å gå inn på slike spørsmål. Konserninterne overføringer, konsernbidrag og omorganisering innenfor konsern faller da utenfor oppgaven. Tilsvarende gjelder spørsmål i forhold til parter som har interessefellesskap, som reiser mange av de samme spørsmålene som konsernforhold. Jeg avgrenser også mot den videre driften av den virksomheten som overdras, ettersom dette er mindre interessant i forhold til denne oppgavens problemstilling.

Videre omfatter oppgaven kun overdragelse av økonomisk virksomhet. Med økonomisk virksomhet menes virksomhet som har til formål å generere økonomisk overskudd. Dermed faller blant annet ideell virksomhet utenfor oppgaven.

Oppgaven gjelder dessuten kun overdragelse mot vederlag i penger eller aksjer, og med denne avgrensningen faller arv, generasjonsskifte, gave, gavesalg, felleseieskifte, utbytteutdelinger og uttak utenfor oppgaven. Utenfor faller også realisasjon i form av brann, annen ulykke eller tilintetgjørelse.

Også fusjon og fisjon avgrenser jeg mot, men likevel slik at fisjon med etterfølgende aksjesalg blir behandlet da det er et interessant og omstridt tema som utgjør et viktig alternativ til overdragelse av deler av virksomhet. Grunnen til at dette er omstridt er at det kan ligge på grensen til hva som må anses som ulovlig omgåelse. Også annen omorganisering og skattefri omstrukturering avgrenser jeg mot.

¹ Jf. Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14 § 14-4 jf. Lov av 9. desember 2005 nr.116

² Fritaksmetoden er hjemlet i sktl § 2-38

Jeg avgrenser oppgaven mot aksjegevinster, herunder reglene om RISK som ikke lenger gjelder, men fortsatt har stor betydning for beregning av gevinst og tap på aksjer. Av hensyn til rammene for denne oppgaven avgrenser jeg også mot spørsmål knyttet til overgangsreglene. Dette er omfattende og detaljerte regelsett, som det vil være for omfattende å gi en fullstendig behandling av.

Oppgaven avgrenses mot internasjonale forhold, slik at bare overdragelser mellom norske subjekter faller innenfor oppgaven. Spørsmål knyttet til utenlandsk valuta, valutagevinster og valutatap faller utenfor rammene til denne oppgaven.

Jeg har valgt ikke å gå inn på særskilte spørsmål med tilknytning til spesielle regelsett, som overdragelse av kraftverk, petroleumsbeskatning, bergverksdrift og overdragelse i forbindelse med gårdsbruk og landbrukseiendommer. Grunnen til at jeg avgrenser mot dette er fordi disse områdene langt på vei har sine egne regelsett, mens denne oppgaven tar sikte på å behandle de generelle reglene i tilknytning til overdragelse av økonomisk virksomhet.

På bakgrunn av de avgrensninger jeg har gjort ovenfor, skal jeg i det følgende redegjøre for de skattemessige konsekvensene på selger- og kjøpersiden ved at økonomisk virksomhet overdras mellom norske aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper.

1.3. Rettskilder og metode

Det er i utgangspunktet den samme juridiske metode som kommer til anvendelse innenfor skatteretten som innenfor de andre juridiske emner. Men noen særegne aspekter er det allikevel i skatteretten, både med henhold til den vekten de ulike rettskilder har i forhold til hverandre og hvilke rettskilder som er relevante ved skatterettslige resonnementer. Det er også noen særlige rettskilder som gjelder innenfor skatteretten. Noe av grunnen til disse særegenhetene er at skatterett er et svært dynamisk område, som særpreges av hyppige lovendringer og et omfattende regelverk. Skatteretten er et gjennomregulert og rettspositivistisk fag. Det finnes mye lovtekst og de fleste lovene er detaljerte. Med to store skattereformer i løpet av de siste 15 årene er det også ferske lovforarbeider.

Som innenfor andre forvaltningsrettslige fag gjelder legalitetsprinsippet også innenfor skatteretten. Det innebærer at det offentliges inngrep overfor borgerne må ha hjemmel i formell lov eller plenarvedtak av Stortinget. Lovens ordlyd er dermed den rettskilden som må veie tyngst ved juridiske resonnementer i likhet med den allmenne juridiske metode, og dette setter grenser for skattemyndighetenes kompetanse ved at skattemyndigheten må holde seg innenfor lovens ordlyd. Det omfattende regelverket innenfor skatteretten består ikke bare av formelle lover og plenarvedtak, men også et omfattende forskriftsverk. Foruten formelle lover og forskrifter er det særlig to dominerende rettskilder innenfor skatteretten, forarbeider og rettspraksis.

Med rettspraksis menes først og fremst Høyesteretts praksis. Høyesterett henviser i liten grad til avgjørelser fra lavere domstoler. Det er imidlertid ikke parallellitet mellom hva som vektlegges av Høyesterett og hva ligningsmyndighetene legger vekt på, jf. Ole Gjems-Onstads undersøkelse av rettspraksis innen skatteretten.³ Ligningsmyndighetene synes i større grad å legge vekt på upåankede rettsavgjørelser i ligningsmyndighetenes disfavør når

³ Jf. Gjems-Onstad, Ole. *Norsk bedriftsskatterett*. 6. utg. Oslo, 2003 s. 75-76

denne er avsagt av lavere domstoler. I flertallet av nyere dommer avsagt av Høyesterett i skattesaker er tidligere høyesterettspraksis trukket inn, og ofte er rettspraksis direkte avgjørende for utfallet. Allikevel synes ikke Høyesterett å følge en absolutt prejudikatlære.⁴

Myndighetspraksis er en rettskilde innenfor generell juridisk metode. I skatteretten finner man hovedsakelig myndighetspraksis i form av ligningspraksis og uttalelser fra skattemyndighetene. I praksis har bindende forhåndsuttalelser fra skatteetaten fått stor betydning, etter at det ble innført som en ny ordning fra 1. november 2001.⁵ På nærmere bestemte vilkår er det mulig å be om forhåndsuttalelser fra skattedirektoratet om skatterelaterte spørsmål, og for dette fakturerer skatteetaten en fastsatt avgift.⁶

Det er imidlertid omdiskutert hvor stor vekt man kan tillegge ligningspraksis i norsk skatterett. Enkeltstående uttalelser kan neppe tillegges særlig vekt. Det kreves i større grad en konsekvent og langvarig ligningspraksis, og i så fall legger Høyesterett i stor grad vekt på denne.⁷ Dette kan være uheldig, da Høyesterett svekker domstolenes prøving av skattevedtak ved å tillegge forvaltningens avgjørelser for stor vekt. Forhold som kan lede til at man i et konkret tilfelle vil tillegge ligningspraksis særlig stor vekt er at den tar utgangspunkt i en høyesterettsdom, at den "har bygd på en plausibel forståelse av loven" eller "har vært velkjent, slik at berørte parter har innrettet seg etter", at den samsvarer med underrettspraksis, reelle hensyn og er gjort kjent for Stortinget.⁸

En særegen rettskilde for skatteretten er den såkalte Lignings-ABC⁹. Dette er en samling av tolkningsanvisninger som utkommer i revidert utgave hvert år og som er utgitt av skatteetaten. Et av hovedmålene er å oppnå ensartethet ved ligningsetatens avgjørelser. Lignings-ABC er hovedsakelig ligningspraksis og uttalelser fra skatteetaten, men inneholder også andre relevante rettskilder. Lignings-ABC gir sjelden henvisninger til andre rettskilder enn lov og forskrift, og begrunner i liten grad sine standpunkter. Den blir i stor grad benyttet av ligningsetaten, og ofte som eneste rettskilde av tjenestemenn i det offentlige. Dette gir den stor praktisk betydning, men neppe stor vekt i seg selv. At den er en relevant rettskilde ved tolkning av skatterettslige spørsmål er det imidlertid liten tvil om.

Det som står i Lignings-ABC kan ha hjemmel i mer tungtveiende rettskilder, men det er skatteetatens tolkning av rettskildene man finner i Lignings-ABC. Det kan være grunn til å hevde at Lignings-ABC bør vektlegges på linje med administrative uttalelser, ettersom det er det Lignings-ABC faktisk er ved at den etter sitt eget forord tar sikte på å være en bindende instruks. Ligningsnemnder kan imidlertid ikke uten videre instrueres av Skattedirektoratet eller Finansdepartementet om den lovforståelse de skal legge til grunn for en ligningsavgjørelse.¹⁰ Det følger av legalitetsprinsippet at ligningskontoret ikke kan sette lovens ordlyd til side, selv om Lignings-ABC gir anvisning på en annen løsning. Dette må gjelde til tross for skatteetatens forsøk på å innføre en instruksjonsrett gjennom bruk av Lignings-ABC. Legalitetsprinsippet må veie tyngre, og loven må følges der ordlyden er klar. Høyesterett legger bare begrenset vekt på Lignings-ABC.¹¹

⁴ Jf. Gjems-Onstad, Ole. *Norsk bedriftsskatterett*. 6. utg. Oslo, 2003 s. 75-76

⁵ Jf. Lov av 15. desember 2000 nr. 92

⁶ Jf. Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24 kapittel 3A

⁷ Jf. Rt. 1983 s. 979 (Foss), Rt. 1987 s. 729 (Bokreditt) og Rt. 1992 s. 1263 (Trondheim Elektrisitetsverk)

⁸ Jf. Rt. 1984 s. 1302, Rt. 1985 s. 682 og Rt. 1987 s. 729 (Bokreditt)

⁹ *Lignings-ABC 2005*, Skatteetaten. 27. utg. Oslo, 2006

¹⁰ Jf. *Ligningsloven med kommentarer*. Einar Harboe ... [et al.] 5. utg. Oslo, 1998 s. 50 og s. 58

¹¹ Jf. Gjems-Onstad, Ole. *Norsk bedriftsskatterett*. 6. utg. Oslo, 2003 s. 81-82

Lignings-ABC bidrar nok til å fremme ensartethet i ligningsetatens avgjørelse, og det er et viktig mål i seg selv innenfor skatteretten. Men den omfattende bruken av Lignings-ABC gjør også at ligningsmyndighetene i mindre grad benytter tradisjonell juridisk metode, ettersom Lignings-ABC blir brukt som en oppslagsbok for å løse alle juridiske spørsmål. Det minsker nok også i praksis andre rettskilders betydning med mindre skatteetaten har henvist til slike i Lignings-ABC, noe som sjelden er tilfellet.

I denne oppgaven vil det stedvis bli henvist til Lignings-ABC, men det er ikke fordi den bør tillegges særdeles stor vekt som rettskilde. Derimot gir Lignings-ABC mange praktiske anvisninger om hvordan reglene skal praktiseres og er dermed ofte illustrerende for konkrete problemstillinger. For det andre må alle som skal arbeide med skatterettslige spørsmål forholde seg til Lignings-ABC, og det gjør det også naturlig å henvise til Lignings-ABC i denne oppgaven. For det tredje kan skattyter stort sett regne med at ligningsmyndighetene følger Lignings-ABC, og det gjør at disse løsningene blir praktisk viktige. Til sist er det viktig å nevne at Lignings-ABC i de fleste tilfeller gir uttrykke for gjeldende rett og er i overensstemmelse med andre og mer tungtveiende rettskilder.

1.4. Oppgavens oppbygning

Jeg vil først si litt generelt om overdragelse og vederlag i punkt 2, som nødvendig bakgrunnskunnskap for det som skal behandles videre i oppgaven. Deretter behandler jeg hovedregel og unntak ved overdragelse av økonomisk virksomhet i punkt 3 og hovedregelen om tidfesting i punkt 4.

I punkt 5 og 6, som er oppgavens mest omfattende del, behandler jeg først tidfesting av inntekter og utgifter på selgersiden og deretter kostnadsføring på kjøpersiden. Dette er kun relevant ved virksomhetsoverdragelse. Det samme gjelder verdsettelse og fordeling i punkt 7, som er det andre skattemessige aspektet ved virksomhetsoverdragelse.

I punkt 8 behandler aksjesalg, som er alternativet til virksomhetsoverdragelse ved avhendelse av hele selskapets økonomiske virksomhet. Deretter behandler jeg i punkt 9 fisjon med etterfølgende aksjesalg, som er alternativet til overdragelse av deler av selskapets økonomiske virksomhet ved virksomhetsoverdragelse. Skatteposisjonen fremførbart underskudd er relevant for både virksomhetsoverdragelse og aksjesalg, og behandles i punkt 10. Deretter oppsummerer jeg og samler trådene i avslutningsdelen i punkt 11.

2. Overdragelse

Selve overdragelsen er det som utløser skattemessige konsekvenser ved kjøp og salg av økonomisk virksomhet. Overdragelse innebærer at en part avhender et formuesgode mot vederlag. Det vanligste er vederlag i penger, men også andre former for vederlag benyttes. Vederlag i aksjer er et eksempel, noe som kan være tilfellet ved fusjon og fisjon av selskaper eller ved emisjon. Bytte av formuesgoder er nok ikke like vanlig, men kan også forekomme som en form for overdragelse. Overdragelse innebærer at eiendomsretten til de formuesgoder som overdras går over fra selger til kjøper.

En frivillig overdragelse mellom to selskaper kan normalt ha to forskjellige formål fra selgerens side. For det første kan selgeren ønske å selge seg ut av den overdratte virksomheten. Motivet er da gjerne å realisere verdier, gevinster osv. For det andre kan overdragelsen være del av en restrukturering i selskapet i form av en sammenslåing, effektivisering, spissing av satsingsområde eller som ledd i omstrukturering, omorganisering, endringer av forretningsområde eller liknende. Det kan også tenkes at selgeren er nødt til å selge virksomheten, og årsakene til det kan være mange. For kjøper vil formålet som regel være et ønske om å posisjonere seg i markedet eller utvide sin virksomhet til nye områder. Under forutsetning av at partene er selskaper med økonomiske formål, vil det bakenforliggende formålet for begge parter gjerne være å øke overskuddet i eget selskap på kort eller lang sikt. Men det kan også tenkes mer ideelle motiver som ønske om sysselsetting, ivareta kulturarv m.v.

Vederlaget ved overdragelse av økonomisk virksomhet fastsettes vanligvis ved forhandling mellom partene, eller ved at kjøper fremsetter et bud som selger aksepterer. Utsatt inntektsføring kan i mange tilfeller innebære en så stor skattefordel for selger, at det bør komme i betraktning ved fastsettelse av vederlaget. Skattefordeler for kjøper i form av avskrivninger eller direkte kostnadsføring er også fordeler som bør trekkes inn i en skjønnsmessig vurdering av hva kjøpesummen bør være.¹² Det er viktig å ha de skattemessige konsekvensene klart for seg når selger fremsetter et bud, når kjøper vurderer et bud eller når man forhandler om vederlaget.

De fleste formuesgoder kan overdras ved virksomhetsoverdragelse (innmatsalg), og det er da de enkelte formuesgoder som overdras. Det kan være alt fra de enkelte driftsmidler til omsetningsgjenstander i form av varelager. Ved overdragelse av aksjene i et selskap overdras imidlertid selskapet som helhet. Det vil si at alle selskapets formuesgoder overdras samlet. Valg av overdragelsesform har store praktiske konsekvenser, og ikke minst kan det ha store skattemessige konsekvenser for de partene som blir berørt av overdragelsen.

¹² Jf. Rt. 2000 s. 772

3. Hovedreglene ved overdragelse av økonomisk virksomhet

3.1. Skatteplikt for gevinst og fradragrett for tap

Overdragelse av økonomisk virksomhet innebærer realisasjon, uavhengig av om det er kontinuitet på eiersiden. Dette følger av sktl § 9-2. Med hjemmel i sktl kapittel 9 må man ved realisasjon foreta et gevinst- eller tapsoppgjør, og dette innebærer skattemessige konsekvenser. Gevinst ved realisasjon av formuesobjekter er som hovedregel skattepliktig. Det gjelder både ved hel og delvis realisasjon. Tap ved realisasjon av formuesobjekter er som hovedregel tilsvarende fradagsberettiget i alminnelig inntekt, jf. sktl § 9-4 jf. § 6-2. Gevinst- og tapsreglene er på dette området parallelle. Det finnes imidlertid enkelte unntak fra denne hovedregelen, som jeg kommer inn på nedenfor.

3.2. Skattemessige konsekvenser ved overdragelse av økonomisk virksomhet

De skattemessige konsekvensene og vurderingene som må foretas av partene ved overdragelse av virksomhet vil ofte være forskjellige for selger og kjøper. Selv om det kan være interessemotsetninger, vil selger og kjøper ha en felles interesse i at den totale skattebelastningen blir så lav som mulig. Interessemotsetninger kan på sin side avhjelpes ved fastsettelsen av vederlaget, slik at den som blir hardest rammet skattemessig vil kunne få dette kompensert ved fastsettelsen av vederlaget. Selv om slike vurderinger neppe fremkommer direkte i en forhandlingssituasjon, vil de for eksempel reflekteres i at kjøper i enkelte tilfeller kan være interessert i å betale mer for å kjøpe virksomhet enn for å kjøpe den samme virksomheten i form av aksjer.

Det finnes ingen objektivt sett riktig løsning på hvilken overdragelsesform som er mest gunstig skattemessig ved overdragelse av økonomisk virksomhet, og hver enkelt overdragelse av økonomisk virksomhet må bedømmes konkret i forhold til en rekke relevante momenter. Ved en slik vurdering er det viktig å ha de skattemessige konsekvensene ved overdragelse av økonomisk virksomhet klart for seg, for å ikke utløse mer skatt en nødvendig. Jeg kommer nærmere tilbake til disse skattemessige konsekvensene i punkt 5 om selgers forhold og punkt 6 om kjøpers forhold.

3.3. Unntak

Det er særlig to unntak fra hovedregelen om skatteplikt for gevinst og fradragrett for tap som er av betydning ved overdragelse av økonomisk virksomhet. For det første gjelder den såkalte fritaksmetoden med hjemmel i sktl § 2-38 for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Fritaksmetoden gir skattefritak for gevinst eller tap ved realisasjon av eierandel, det vil si aksjer, i blant annet aksjeselskap og allmennaksjeselskap, jf. sktl § 2-38, 1. ledd, litra a. Skattefritaket gjelder tilsvarende ved uttak av verdier fra selskapet, til eier som er aksjeselskap eller allmennaksjeselskap.

Dette innebærer at salg av aksjer ikke utløser skatt når overdragende selskap er et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Dermed kan man oppnå skattefrihet ved å selge aksjer, mens overdragelse av virksomhet utløser skatt. Dette innebærer ikke nødvendigvis at det er en fordel å selge aksjer, fordi det vil si at virksomhet som overdras ved aksjesalg

skjer med kontinuitet for selskapet. Kontinuitet ved aksjesalg innebærer at det ikke skjer noen ny verdsettelse av formuesgoder på selskapets hånd og at det ikke skal foretas noe gevinst- eller tapsoppgjør i selskapet. Salg av virksomhet gir på sin side mulighet til å oppjustere verdien på de overdratte eiendelene, siden overdragelse av virksomhet innebærer realisasjon og dermed diskontinuitet. Men det kan også innebære nedjustering av verdien på eiendeler, hvis omsetningsverdien er lavere enn den bokførte avskrevne verdien hos selger. Skattefrihet med hjemmel i fritaksmetoden oppnår man også når man overdrar virksomhet for den delen som måtte være nettopp aksjer, og det samme gjelder der man gjennomfører fisjon med etterfølgende aksjesalg. Skattefritaket etter fritaksmetoden er i første omgang en fordel kun for selger, men kan indirekte også bli en fordel for kjøper ettersom den totale skattebelastningen for partene blir mindre. Det kan igjen tilsi at vederlaget bør settes lavere.

Det andre unntaket fra skatteplikt er Finansdepartementets adgang til å samtykke til skattelempling. Med hjemmel i sktl § 11-22 har Finansdepartementet etter søknad kompetanse til å lempe beskatningen eller la beskatningen bortfalle i sin helhet der omstrukturering tar sikte på å gjøre virksomheten mer rasjonell og effektiv. Denne adgangen gjelder ikke bare ved intern omstrukturering i et selskap eller konsern, men også når virksomheten selges ut av selskapet.¹³

3.4. Alternative overdragelsesformer for økonomisk virksomhet

I realiteten er det kun to overdragelsesformer som er interessante når det gjelder overdragelse av økonomisk virksomhet. For det første kan virksomhet overdras ved at det overdragende selskapet selger ut deler av sin virksomhet. Dette kalles gjerne innmatsalg, men jeg benytter i denne oppgaven lovens terminologi som er overdragelse av virksomhet. For det andre kan virksomhet overdras ved at eierselskapet selger aksjer i det selskapet virksomheten befinner seg i.

For salg av virksomhet er det i prinsippet ingen skattemessige forskjeller på om det er hele eller deler av virksomheten som overdras. Aksjesalg er imidlertid som utgangspunkt kun mulig ved overdragelse av hele virksomheten. Ved salg av deler av selskapets økonomiske virksomhet kan man allikevel i en del tilfeller utfisjonere en del av selskapets virksomheten, og deretter selge aksjene. Man kan da enten utfisjonere den virksomheten man ønsker å avhende for så å selge det utfisjonerte selskapet, eller man kan utfisjonere den virksomheten man ønsker å beholde og deretter selge det opprinnelige selskapet. Dette er en tilpasning til fritaksmetoden, og forutsetter at man holder seg innefor rammene for hva som anses som lojalt i forhold til skattereglene. Gjør man ikke det kan resultatet bli gjennomskjæring med hjemmel i sktl § 14-90 eller ulovfestet gjennomskjæring. Jeg kommer nærmere tilbake til gjennomskjæring i forbindelse med fisjon med etterfølgende aksjesalg i punkt 9.3.

Ved salg av deler av den økonomiske virksomheten ved utfisjonering med etterfølgende aksjeslag, er det eierselskapet som må foreta utfisjonering i et nytt søsterselskap til selskapet der virksomheten opprinnelig befant seg, og deretter selge aksjene. Dette kommer jeg nærmere tilbake til i punkt 9.

¹³ Se også St.meld. nr. 16 (1997-98)

4. Prinsippet for tidfesting

4.1. Innledning

Med hjemmel i sktl § 14-1, 1. ledd bygger den norske skatteloven på inntektsperioder som skal avgrenses til ett kalenderår, altså normalt 12 måneder. Inntektsperiodene kan være kortere, men aldri lengre. Tidfestingsreglene er reglene om den tidsmessige plasseringen av skattepliktige inntekter og fradragsberettigede utgifter, altså hvilket inntektsår de forskjellige inntekter og utgifter skal henføres til. Tidfestingsreglene er hjemlet i sktl kapittel 14, og forutsetter at det foreligger en skattepliktig inntekt, en fradragsberettiget kostnad eller et fradragsberettiget tap med hjemmel i andre regler. Tidfestingsreglene kan med andre ord ikke hjemle skatteplikt eller fradragsrett.

Siden alle skattepliktige subjekter skattlegges for hver inntektsperiode, kreves det at inntekter og kostnader plasseres i tid. Varige driftsmidler kommer dermed i en særstilling, siden kostnaden ved anskaffelse av slike driftsmidler ikke kan henføres til anskaffelsesåret men må fordeles på driftsmiddelets levetid. Det er tre mulige måter å få fradrag for kostnader til erverv av driftsmidler på, og hver av disse fremgangsmåtene har sitt tilhørende regelsett. De tre måtene man kan få fradrag for kostnader på er ved utsatt kostnadsfradrag, avskrivning eller direkte kostnadsfradrag. De samme tre tidspunktene for tidfesting gjelder for gevinst- og tapsberegningen ved realisasjon av formuesgoder.

I forhold til overdragelse av økonomisk virksomhet er tidfesting av betydning for når de skattemessige konsekvensene inntreffer. Dette har stor skattemessig betydning for de berørte partene, som jeg kommer tilbake til i punkt 5 og 6.

4.2. Realisasjonsprinsippet

Til og med inntektsåret 2004 gjaldt regnskapsprinsippet som tidfestingsregel for regnskapspliktig virksomhet. Men fra og med inntektsåret 2005 ble realisasjonsprinsippet innført. Å gå over til realisasjonsprinsippet også for regnskapspliktig virksomhet ble foreslått av Aarbakkeutvalget allerede i deres utredning¹⁴ forut for skattereformen i 1992, som den gang også ble støttet av departementet.¹⁵ Allikevel tok det enda 13 år før realisasjonsprinsippet ble gjort til hovedregel også for regnskapspliktig virksomhet. Grunnen til at regnskapsprinsippet ble avskaffet akkurat nå, er at norske regnskapspliktige selskaper fra og med inntektsåret 2005 er gitt anledning til å velge¹⁶ den internasjonale regnskapsstandarden IFRS¹⁷ i stedet for regnskapsloven og god norsk regnskapsskikk. Det er da funnet hensiktsmessig med en overgang fra regnskapsprinsippet til et skatterettslig realisasjonsprinsipp for tidfesting også for regnskapspliktige selskaper, ettersom anvendelse av to ulike regnskapsstandarter ville innebærer ulike skattemessige konsekvenser etter hvilken standard man valgte.¹⁸

¹⁴ Jf. NOU 1989:14 Bedrifts- og kapitalbeskatningen – en skisse til reform, s. 237 flg.

¹⁵ Ot.prp. nr. 35 (1990-91) Skattereformen 1992, s. 104 flg.

¹⁶ Jf. rskl § 3-9

¹⁷ International Financial Reporting Standard

¹⁸ Jf. Ot.prp. nr. 26 (2005-06) Skatte- og avgiftslovgivningen (endret skatte- og avgiftsopplegg 2006 m.v.), s. 23 flg.

Dermed gjelder i dag hovedregelen om tidfesting også for regnskapspliktige selskaper. I forarbeidene til skattereformen i 1992¹⁹ er det gitt mange argumenter for at det er mer hensiktsmessig med realisasjonsprinsippet som hovedregel også for regnskapspliktig virksomhet, fremfor regnskapsprinsippet eller kontantprinsippet. En innføring av realisasjonsprinsippet gir skattyterne og ligningsmyndighetene klarere regler å holde seg til. Reglene for skattepliktige inntekter og fradragsberettigede kostnader blir også parallelle, i motsetning til under regnskapsprinsippet der forsiktighetshensynet førte til asymmetri. En asymmetri mellom skattlegging av inntekt og fradrag for utgift gir mulighet til oppbygning av skattekreditter og skatteplanlegging, som man i utgangspunktet ønsker å forhindre. Det vil også forenkle ligningsmyndighetenes kontrollarbeide at reglene med dette blir forenklet og symmetriske. Innføringen av realisasjonsprinsippet vil isolert sett innebære en skjerpelse av beskatningen, ved at det i mindre grad åpnes for skattekreditt.²⁰

Realisasjonsprinsippet er altså hovedregelen om tidfesting i norsk skatterett med hjemmel i sktl § 14-2. Det innebærer at inntekter og utgifter skal tidfestes etter dette prinsippet når ikke skatteloven viser til andre tidfestingsprinsipper. Realisasjonsprinsippet innebærer at en fordel skal tas til inntekt i det året fordelten tilflyter skattyteren. Det vil si at inntekt og gevinst som innvinnenes ved overføring fra andre, tidfestes det året skattyteren har fått en ubetinget rett til beløpet eller ytelsen. Løpende inntekter og avkastning tidfestes for eksempel det året de opptjenes. At ytelsen etter avtalen skal betales på et senere tidspunkt blir dermed irrelevant for tidfestingen. Man kan altså ikke utsette inntektsføringen ved å avtale at utbetaling først skal skje på et senere tidspunkt. Kostnader skal fradras det året det oppstår en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri kostnaden for skattyteren. Dette gjelder uavhengig av når ytelsen etter avtalen skal betales, jf. sktl § 14-2. Tap fradras når det er endelig konstatert.²¹ Resolutive betingelser²² utsetter ikke tidfestingen. Suspensive betingelser²³ kan derimot medføre at en inntekt eller kostnad ikke skal tidfestes før betingelsen er inntrådt, og det gjelder selv om det er overveiende sannsynlig at betingelsen vil inntre. Suspensive betingelser som har karakter av en formsak, som for eksempel tinglysning, er imidlertid ikke til hinder for at tidfesting skjer når de øvrige vilkår er oppfylt.

¹⁹ Se Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 104 flg.

²⁰ Jf. Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 104 flg. og Ot.prp. nr. 26 (2005-06) s. 25

²¹ Jf. Lignings-ABC 2005 s. 1085

²² "Betingelser som medfører at en inntekt eller kostnad kan falle bort dersom en fremtidig uvisshendelse inntreffer (...) Dette kan for eksempel være kontraktsbestemmelser om at et kjøp av en fritidseiendom kan heves dersom kjøperen ikke får konsesjon." Jf. Lignings-ABC 2005 s. 1085

²³ Fremtidig uvisshendelse som medfører at en rett eller forpliktelse ikke kan gjøres gjeldende før denne betingelsen inntreffer, jf. Lignings-ABC s. 1085

5. Selgers inntekts- og utgiftsføring ved salg av virksomhet

5.1. Innledning

Ved overdragelse av økonomisk virksomhet er det selgers inntekts- og utgiftsføring som medfører skattemessige konsekvenser på selgersiden. Det gjelder inntektsføring av gevinst som medfører skatteplikt, og utgiftsføring av tap som gir rett til fradrag i skattepliktig inntekt. Grunnen til at man må foreta en gevinst- eller tapsberegning er at det har funnet sted en overdragelse av virksomhet som innebærer realisasjon. Det er altså diskontinuitet ved eierskiftet.

Skatterettslige spørsmål relatert til selgers inntekts- og utgiftsføring dreier seg ofte om selve beregningen av gevinst og tap, men vel så viktig skattemessig er tidfestingen av gevinsten eller tapet. Det er to alternative tidspunkter for tidfesting av gevinst og tap for selger. For det første kan inntekts- eller utgiftsføringen skje direkte, altså i realisasjonsåret. For det andre åpnes det i en del tilfeller for utsatt inntekts- eller utgiftsføring. Dette innebærer skattecreditt for skattyteren, og er et unntak fra hovedregelen om direkte inntekts- og utgiftsføring. De mest praktiske formuesgoder som man kan få utsatt inntektsføring for er saldoavskrivbare driftsmidler med hjemmel i sktl §§ 14-40 flg. For saldoavskrivbare driftsmidler i saldogruppe a til d vil det alltid være snakk om en gevinst, ettersom kostprisen allerede er ført på saldo ved ervervelsen. Det vil si at det er vederlaget som anses som en gevinst og som skal føres på saldo. Det foretas ikke noe gevinst- og tapsoppgjør utover det. Når det gjelder andre formuesgoder som man kan få utsatt inntektsføring for, kan det enten oppstå en gevinst eller et tap. Jeg kommer tilbake til dette i punkt 5.3.

Ved realisasjon av driftsmidler som kan saldoavskrives kan skattyter velge å inntektsføre vederlaget helt eller delvis i realisasjonsåret, jf. sktl § 14-44, 1. ledd. Det vil si at skattyter i disse tilfellene alltid har en mulighet til direkte inntektsføring. I den utstrekning salgsvederlaget for saldoavskrivbare driftsmidler ikke inntektsføres i realisasjonsåret, innebærer det utsatt inntektsføring og dermed skattecreditt. Jeg kommer i punkt 5.2.2 tilbake til de forskjellige måtene utsatt inntektsføring kan foretas på.

5.2. Tidfesting av gevinst og tap

5.2.1. Direkte inntekts- eller utgiftsføring

Direkte inntektsføring eller utgiftsføring innebærer at hele gevinsten eller tapet kommer til inntekt eller fradrag i realisasjonsåret. Det vil si det året en fordel tilflyter skattyteren eller det året skattyteren får en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri en kostnad. Med hjemmel i sktl § 14-2 er direkte inntekts- og utgiftsføring hovedregelen i norsk skatterett, slik at utsatt inntekts- eller utgiftsføring må ha hjemmel i lov.

5.2.2. Utsatt inntektsføring

Hjemmelen for utsatt inntektsføring er avskrivningsreglenes bestemmelser. Det vil si at for saldoavskrivbare driftsmidler er det sktl § 14-44 og for ikke saldoavskrivbare driftsmidler er det sktl § 14-52. Loven åpner for utsatt inntektsføring på to ulike måter. For det første innebærer det utsatt inntektsføring når man nedskriver vederlaget på saldo, slik tilfellet er for driftsmidler i saldogruppe a til d jf. sktl § 14-44, 2. ledd. Ved nedskrivning på saldo

reduseres avskrivningsgrunnlaget, fremfor at vederlaget inntektsføres i realisasjonsåret. Ettersom saldoen er gjenstand for årlige avskrivninger vil en slik nedskrivning på saldo innebære reduserte avskrivninger i mange år fremover, fremfor at alt inntektsføres med en gang slik tilfellet ville vært ved direkte inntektsføring. For det andre innebærer det utsatt inntektsføring at en inntekt føres på gevinst- og tapskonto fremfor å inntektsføres i realisasjonsåret. Grunnen til det er at gevinst- og tapskonto med hjemmel i sktl § 14-45, 4. ledd inntekts- eller kostnadsføres med minst 20 pst. hvert år, mens resultatet ved direkte inntektsføring er at 100 pst. inntektsføres det første året. Driftsmidler i saldogruppe e til i og ikke saldoavskrivbare driftsmidler føres på gevinst- og tapskonto, jf. sktl §§ 14-44, 3. ledd og 14-52, 2. pkt.

Selv om skattyteren velger utsatt inntektsføring ved å nedskrive på saldo eller føre på gevinst- og tapskonto, vil noe av vederlaget bli inntektsført i realisasjonsåret ettersom den aktuelle avskrivningssats innebærer inntektsføring også i det året overdragelsen finner sted (realisasjonsåret). Det vanlige vil være at skattyter velger utsatt inntektsføring, ettersom dette gir skattekreditt. Det kan imidlertid tenkes at skattyteren er tjent med direkte inntektsføring, for eksempel dersom han har fremførbare underskudd. Et annet forhold som kan lede til inntektsføring av hele gevinsten selv om det er anledning til utsatt inntektsføring, er en salgssituasjon der utsatt skatt allikevel vil føre til beskatning gjennom reglene om såkalt korreksjonsskatt. Det er for eksempel tilfellet hvis selgeren ønsker å ta ut en del av selskapets overskudd i form av utbytte, men dette overskuddet finnes i selskapet i form av inntekt som er ført på gevinst- og tapskonto og derfor enda ikke er inntektsført på grunn av utsatt inntektsføring.

5.2.3. Utsatt utgiftsføring

Hjemmelen for utsatt utgiftsføring er den samme som for utsatt inntektsføring, sktl §§ 14-44 og 14-52. Men reglene er mer restriktive ettersom direkte utgiftsføring er en svært gunstig regel for skattyteren fremfor utgiftsføring over tid. Derfor stilles ikke skattyteren like fritt med tanke på om han ønsker å ta hele utgiften i realisasjonsåret.

For saldoavskrivbare driftsmidler i saldogruppe a til d blir det ingen praktisk forskjell, ettersom det er vederlaget som nedskrives på saldo uten hensyn til om det reelt sett foreligger en gevinst eller et tap. For saldoavskrivbare driftsmidler i saldogruppe e til i som skal føres på gevinst og tapskonto gjøres det imidlertid forskjell på inntekts- og utgiftsføring etter reglene i sktl § 14-45, 4. ledd. Ved inntektsføring, altså når saldoen på gevinst- og tapskontoen er positiv, må skattyteren inntektsføre minst 20 pst. hvert år. Ved utgiftsføring, altså når saldoen på gevinst- og tapskontoen er negativ, er det imidlertid inntil 20 pst. som skal utgiftsføres. Det er altså i større grad begrensning i hvor stor del av utgiftene skattyteren kan utgiftsføre hvert år, enn det er i reglene om utsatt inntektsføring.

For driftsmidler som ikke kan saldoavskrives følger det av sktl § 14-52 at tap skal føres på gevinst- og tapskontoen. I likhet med det som gjelder for utgiftsføring av saldoavskrivbare driftsmidler, gis det altså ikke noen fri valgmulighet slik tilfellet er for inntektsføring. Videre gjelder de samme reglene som over for utgiftsføring av gevinst- og tapskonto.

5.3. Beregning av gevinst og tap

5.3.1. Bergningsmåten

Gevinstberegningen gjøres med utgangspunkt i inngangsverdien og utgangsverdien. Utgangsverdien vil si det vederlaget selger mottar ved overdragelsen. Det trenger ikke

nødvendigvis være betaling i penger, men kan også omfatte andre former for vederlag. Når vederlaget ytes i andre former, skal vederlaget allikevel verdsettes slik at man finner verdien i penger. Utgangsverdien er den totale verdien av det kjøper betaler og som selger dermed mottar.

Med inngangsverdien forstår man det vederlag selger i sin tid har betalt ved ervervet av virksomheten eller formuesgodet, inkludert nødvendige kostnader knyttet til kjøpet. Med en fellesbetegnelse kaller man dette kostpris. Inngangsverdien kan også omfatte andre former for vederlag enn penger, men det må allikevel fastsettes en verdi som om vederlaget hadde blitt gitt i penger. Gevinsten eller tapet finner man ved å trekke inngangsverdien fra utgangsverdien.

Inngangsverdien kan gå både opp og ned i løpet av eiertiden. En økning kan for eksempel skyldes påkostninger som er aktiveringspliktige, eller det kan skyldes oppjustering med hjemmel i RISK-reglene. En nedgang kan for eksempel være en følge av avskrivning eller annen verdiforringelse som har vært fradragsberettiget i løpet av eiertiden, og må da komme til fradrag i kostprisen og medføre at inngangsverdien blir lavere slik at verdier som tidligere har blitt utgiftsført og dermed gitt skattefradrag i inntekt ikke kommer til fradrag to ganger. Men en nedgang kan også skyldes nedgang i verdi uten at det har vært fradragsberettiget. Typisk ved verdinedgang på investeringer. Slike verdiendringer som ikke har hatt skattemessige konsekvenser påvirker imidlertid ikke inngangsverdien.

Gevinstberegningen er hovedsakelig relevant for selger ved overdragelse av virksomhet, fordi det er for selger gevinsten eller tapet får skattemessige konsekvenser. Det kan ha til dels stor økonomisk betydning hvordan vederlaget fordeles på de enkelte eiendeler, men dette vil ha minst like stor betydning for kjøper som jeg kommer tilbake til i punkt 6. For selger vil det være en fordel om inntektsføring kan utsettes så lenge som mulig, ettersom selgeren på denne måten oppnår skattekreditt. Så lenge ikke gevinsten inntektsføres oppstår det ikke noe skattekrav mot selger. Dersom det har oppstått et tap for selger ønsker han derimot dette tapet utgiftsført så fort som mulig, ettersom dette tapet gir selgeren fradrag i skattepliktig inntekt.

5.3.2. Driftsmidler som faller inn under saldogruppe a til d

Hjemmelen for de ulike saldogruppene som kan saldoavskrives er sktl §§ 14-41 og 14-43. For mer om hvilke driftsmidler som faller inn under saldogruppe a til d, se punktene 6.6.2, 6.6.3 og 6.6.13. For saldogruppe a til d føres alle driftsmidler som faller inn under samme saldogruppe på samme saldo. Allikevel slik at det skal føres egne saldi for hver næring og for hver kommune, jf. § 14-41, 4. ledd. I den grad salgsvederlaget for driftsmidler i saldogruppe a til d ikke er tatt til inntekt i realisasjonsåret, skal det resterende salgsvederlaget nedskrives på saldo. Dette skal gjøres i realisasjonsåret. For alle avskrivningsgrupper gis avhender en valgrett mellom direkte og utsatt inntektsføring. Gevinstberegningen følger som utgangspunkt skattelovens hovedregel om inntektsføring som er realisasjonsprinsippet, men lar allikevel skattyteren velge hvor stor del av vederlaget som skal tas til inntekt i realisasjonsåret jf. § 14-44, 1. ledd. Inntektsføring på saldo innebærer at de verdier som er ført på saldo blir lavere etter inntektsføring, og selv om de fortsatt skulle være positive og åpne for avskrivninger i årene som kommer er avskrivningsgrunnlaget redusert ved inntektsføringen. Dette vil gi lavere avskrivninger i kommende år, slik at beskatningen i realiteten foregår ved at fradraget i alminnelig inntekt reduseres. Dette gir i sin tur en høyere skattepliktig inntekt. Om realisasjonen innebærer en gevinst eller et tap er irrelevant for denne fremgangsmåten, ettersom det uansett er

vederlaget som kommer til fradrag på saldo. Man kan imidlertid ende opp med en negativ saldo, og en negativ saldo vil i så fall representere en skattepliktig gevinst.

Er det negativ saldo i saldogruppe a, c eller d ved årets slutt, skal det inntektsføres en prosentandel av den negative saldoen som er minst like stor som den maksimale avskrivningssatsen for vedkommende saldogruppe. Det er fullt mulig å avskrive en større andel av negativ saldo enn denne avskrivningssatsen, men altså ikke en mindre andel. Negativ saldo i saldogruppe a skal altså inntektsføres med minst 30 prosent hvert år, mens saldogruppe c og d skal inntektsføres med minst 20 prosent hvert år.²⁴ Hvis den negative saldoen ved årets slutt i en saldogruppe er mindre enn kr 15 000, skal restsaldoen inntektsføres dette året. Hjemmelen for dette er sktl § 14-47, 2. ledd.

5.3.3. Driftsmidler som faller inn under saldogruppe e til i

For saldogruppe e til i føres hvert enkelt driftsmiddel på hver sin saldo, jf. sktl § 14-41, 4. ledd. Grunnen til det er at det som føres på disse saldi er særlig store og verdifulle driftsmidler, og dermed enklere å skille fra hverandre en mindre driftsmidler som føres på saldogruppe a til d. Den delen av salgsvederlaget for et driftsmiddel i saldogruppe e til i som ikke er tatt til inntekt i realisasjonsåret, utgjør driftsmiddelets utgangsverdi. Det vil si at utgangsverdien kan reduseres ved at hele eller deler av vederlaget tas til inntekt i realisasjonsåret, som igjen innebærer at den gevinsten som skal føres på gevinst- og tapskonto blir lavere eller at tapet som skal føres på gevinst- og tapskonto blir større. Beregnet gevinst eller tap på saldoen skal overføres til gevinst- og tapskontoen for den aktuelle næring og i den aktuelle kommune. For alle avskrivningsgrupper gis avhender en valgt mellom direkte og utsatt inntektsføring. Gevinst- og tapsberegningen følger som utgangspunkt skattelovens hovedregel om inntektsføring som er realisasjonsprinsippet, men lar allikevel skattyteren velge hvor stor del av vederlaget som skal tas til inntekt i realisasjonsåret, jf. § 14-44, 1. ledd.

5.3.4. Særlig om forretningsverdi

Forretningsverdi er den verdien som tilegnes selskapet, men som ikke kan henføres under identifiserbare materielle eller immaterielle formuesgoder. Forretningsverdi blir gjerne kalt goodwill.

Ervervet forretningsverdi saldoavskrives i saldogruppe b jf. sktl § 14-41, 1. ledd, litra b, og følger dermed i hovedsak de samme reglene som er gjort rede for når det gjelder saldogruppe a til d, jf. sktl § 14-44, 2. ledd. Det som skal behandles her er de unntak som gjelder fra dette.

Ved realisasjon av forretningsverdi er gevinst skattepliktig og tap fradragsberettiget. Dette gjelder uavhengig av om forretningsverdien er egenutviklet eller ervervet, eller om forretningsverdien er realisert ved salg eller har gått tapt på annen måte. Tapt forretningsverdi er fradragsberettiget uavhengig av hvordan tapet har skjedd, selv om skattyteren selv er skyld i tapet. Likvidasjon eller opphør av en virksomhet vil normalt innebære tapt forretningsverdi. Eneste forutsetning for at skattyter skal få fradrag for tapt forretningsverdi er at han har en inngangsverdi, som da vil utgjøre tapet. Det vil si at man i dette tilfellet ikke vil få fradrag for tap på egenutviklet forretningsverdi.

²⁴ Jf. sktl § 14-43, 1. ledd, litra a, c og d

Forretningsverdi avskrives i saldogruppe b, og hovedregelen med hjemmel i sktl § 14-44, 2. ledd er derfor at vederlag som ikke inntektsføres direkte skal nedskrives på saldo. Med hjemmel i sktl § 14-44, 3. ledd, 2. pkt skal allikevel negativ saldo på saldogruppe b følge reglene som gjelder for inntektsføring på saldogruppe e til i, og dermed overføres til gevinst- og tapskonto. Ved realisasjon av forretningsverdi kan det imidlertid være slik at saldogruppe b står i null eller aldri tidligere har eksistert fordi all selskapets forretningsverdi er selvutviklet. Vederlaget kan allikevel redusere saldogruppe b slik at den blir negativ og overføres til gevinst- og tapskonto, jf. sktl § 14-44, 3. ledd, 2. pkt.

5.3.5. Driftsmidler som ikke kan saldoavskrives

Også for driftsmidler som ikke kan saldoavskrives gjelder den samme valgfriheten mellom direkte inntektsføring og utsatt inntektsføring av gevinster. Den del av gevinsten som ikke er inntektsført i realisasjonsåret skal legges til gevinst- og tapskontoen. Tap skal imidlertid alltid tillegges gevinst- og tapskontoen, og for tap er det derfor ingen valgfrihet, jf. sktl § 14-52.

Disse reglene for gevinst- og tap gjelder kun for driftsmidler. Typiske slike driftsmidler er formuesgoder som kan avskrives fordi de oppfyller kravene til avskrivning i sktl § 6-10 om verdiforringelse ved slit eller elde, men altså ikke oppfyller kravene om varighet og betydelighet for saldoavskrivning etter sktl § 14-40. I denne kategorien faller blant annet immaterielle driftsmidler der verdifallet er åpenbart og tidsbegrensede rettigheter, som ikke kan saldoavskrives. Andre immaterielle driftsmidler kan ikke avskrives i det hele tatt, jf. sktl § 6-10, 3. ledd.

For driftsmidler som det ikke har blitt foretatt avskrivninger på blir det en enkel gevinst- eller tapsberegning etter de normale beregningsreglene, som innebærer at man finner frem til gevinsten eller tapet ved å trekke inngangsverdien fra utgangsverdien. For driftsmidler som det har blitt foretatt avskrivninger på finner man frem til gevinsten eller tapet ved å trekke de totale avskrivningene som er foretatt fra inngangsverdien, og deretter trekke dette fra utgangsverdien. Enkelte driftsmidler kan imidlertid ha vært gjenstand for kostnadsføring allerede i realisasjonsåret, altså direkte kostnadsføring. Det vil si at disse allerede er kostnadsført, slik at inngangsverdien må settes til null. Dermed blir hele vederlaget gevinst, og da er det denne gevinsten som må føres på gevinst- og tapskonto.

5.3.6. Gevinst- og tapskonto

Gevinst- og tapskonto er en samlekonto for alle skatteposisjoner fra saldogruppe e til i, negativ saldo på saldogruppe b, og gevinster og tap på andre driftsmidler som ikke kan saldoavskrives så langt vederlaget ikke er tatt til inntekt i realisasjonsåret.²⁵ Hjemmelen for hvordan gevinst- og tapskonto skal føres er sktl § 14-45. Gevinster og tap på kontrakter skal derimot ikke følge disse reglene,²⁶ og det skal heller ikke gevinster på verdipapirer, fordringer og andre finansielle eiendeler.²⁷

Minstesatsen for inntektsføring fra gevinst- og tapskonto er 20 prosent av saldo, jf. sktl § 14-45, 4. ledd. At det er en minimumssats innebærer at skattyteren kan inntektsføre inntil hele gevinst- og tapskontoen det enkelte år. En positiv gevinst- og tapskonto representerer en netto skattepliktig gevinst og med det en skattekreditt. Maksimumssatsen for utgiftsføring av gevinst- og tapskonto er også 20 prosent, som innebærer at skattyteren kan

²⁵ Jf. sktl § 14-44, 3. ledd og § 14-52

²⁶ Jf. Ot.prp. nr. 35 1990-91 s. 356 og Utv. 1997 s. 884

²⁷ Jf. sktl § 14-52, 4. pkt og Ot.prp. nr. 35 1990-91 s. 356

utgiftsføre fra 0 til 20 prosent av saldo i året jf. sktl § 14-45, 4. ledd. En negativ gevinst- og tapskonto representerer et tap og med det en utsatt fradragsrett. Hvis en skattyter har flere gevinst- og tapskonti kan ikke disse regnes mot hverandre. Grunnen til at en skattyter kan ha flere gevinst- og tapskonti er at det skal føres en gevinst- og tapskonto for hver næring og en gevinst- og tapskonto for hver kommune skattyteren er skattepliktig til, jf. sktl § 14-45, 1. ledd.

5.3.7. Særlig om omsetningsgjenstander

En omsetningsgjenstand er et formuesgode som er gjenstand for omsetning, og altså ikke benyttes i driften av selskapet slik tilfellet er for driftsmidler. Varelager er typiske omsetningsgjenstander, ettersom dette er varer som selskapet erverver eller produserer med sikte på videresalg.

I mange tilfeller kan imidlertid omsetningsgjenstander forveksles med driftsmidler. Hva som er omsetningsgjenstander og hva som er driftsmidler må da bero på hva som er formålet med ervervet av formuesgodet, og hva som er virksomhetsområdet til selskapet. For en eiendomsmegler eller et selskap som driver med eiendomsutvikling, vil fast eiendom måtte anses som en omsetningsgjenstand hvis det er ervervet med tanke på videresalg. Men de lokale selskapet holder til og har sine kontorer i, vil være å anse som et driftsmiddel. For en bilforhandler vil bilparken i utgangspunktet måtte anses som omsetningsgjenstander, men demonstrasjonsbiler, firmabiler og servicebiler som benyttes i næringsøyemed må være å anse som driftsmidler. Virksomhet som er kjøpt og solgt innen et veldig kort tidsrom, kan normalt ikke anses som driftsmidler som kan saldoavskrives. Dette må gjelde uavhengig av om slike formuesgoder på selvstendig grunnlag må regnes som omsetningsgjenstander eller driftsmidler i selskapet.²⁸

Det kan være av stor betydning om en gjenstand karakteriseres som en omsetningsgjenstand eller et driftsmiddel. For selger vil dette gi seg utslag i om gevinst eller tap ved realisasjon må inntekts- eller utgiftsføres direkte eller om det er muligheter for å få skattekreditt. For omsetningsgjenstander er direkte inntekts- eller utgiftsføring hovedregelen for gevinst og tap, jf. sktl § 5-1, 2. ledd og § 6-2.

5.3.8. Særlig om aksjer og grunnfondsbevis

Hovedregelen er at gevinst er skattepliktig og tap fradragsberettiget ved realisasjon av aksjer m.v. jf. sktl § 10-31. Med hjemmel i sktl § 10-32 settes gevinst og tap ved realisasjon av aksjer m.v. til utgangsverdien²⁹ fratrasket aksjens inngangsverdi. Aksjens inngangsverdi settes enten til opprinnelig kostpris eller til oppregulert verdi etter overgangsreglene til skattereformen av 1992.³⁰ Kostnader til megler eller andre kostnader ved anskaffelse av aksjen kan legges til inngangsverdien, jf. sktl § 10-32, 2. ledd.

For aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper ble det innført et unntak gjennom fritaksmetoden. Med hjemmel i sktl § 2-38 innebærer fritaksmetoden at gevinst og tap ved realisasjon av nærmere bestemte inntekter er fritatt for beskatning på selskapets hånd. Den viktigste inntektene som er fritatt for beskatning når eieren er et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, er realisasjon av eierandel i tilsvarende selskaper som er fritatt etter fritaksmetoden, jf. sktl § 2-38, 2. ledd. Det er imidlertid en rekke unntak i sktl § 2-38, 3.

²⁸ Jf. Rt. 1993 s. 173 (et hotell som var solgt etter en eiertid på en dag kunne ikke anses som et driftsmiddel) og Utv. 1997 s. 296 (et skip som var kjøpt og solgt samme dag ble ansett som en omsetningsgjenstand)

²⁹ "Vederlaget" jf. sktl § 10-32

³⁰ Jf. Lov av 20. juli 1991 nr.65 § 10-2

ledd som blant annet gjelder utenlandske selskaper. Også andre selskaper enn aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper er fritatt etter fritaksmetoden, jf. sktl § 2-38, 1. ledd. Formålet med fritaksmetoden er å forhindre dobbelt- og kjedebeskatning.

Kostnader knyttet til erverv av aksjer er aktiveringspliktig, og kommer til fradrag først ved realisasjon. Dette gjelder allikevel ikke når fritaksmetoden kommer til anvendelse, ettersom gevinst og tap da er skattefritt etter sktl § 2-38.

6. Kjøpers kostnadsføring ved kjøp av virksomhet

6.1. Innledning

Det som medfører skattemessige konsekvenser på kjøpers hånd ved overdragelse av økonomisk virksomhet, er hvordan kjøper kostnadsfører kostprisen ved ervervelse av virksomhet. Dette er i første omgang et spørsmål om tidfesting av vederlaget, som er kjøpers kostnad ved kjøpet. Totalt sett kan det innebære store skattemessige konsekvenser som betyr mye for den totale skattebelastningen ved overdragelsen, og som man bør ta hensyn til ved fastsettelsen av vederlaget.

Ved overdragelse av økonomisk virksomhet er det i realiteten en rekke formuesgoder som overdras, og man må skille mellom alle disse formuesgodene. Hvert enkelt formuesgode må verdsettes og kostnaden må tidfestes. Det gjelder ulike tidfestingsregler for forskjellige formuesgoder, slik at noen formuesgoder kan være underlagt gunstige tidfestingsregler for kjøper mens andre kan være underlagt mindre gunstige tidfestingsregler. Derfor vil det ha stor betydning for kjøper hvilken verdi som settes på de enkelte formuesgoder, og det vil ha stor betydning til hvilket tidspunkt kostnaden kan tidfestes. Jeg kommer tilbake til når de ulike typer formuesgoder skal tidfestes i punkt 6.6.

Det er tre tidfestingsprinsipper kjøper kan kostnadsføre vederlaget etter ved erverv av økonomisk virksomhet. Vederlaget kan kostnadsføres direkte, altså i ervervsåret, eller på et senere tidspunkt. Kostnadsføres vederlaget på et senere tidspunkt kan det enten foregå ved aktivering og utgiftsføring først ved realisasjon, eller ved aktivering og årlige avskrivninger. Jeg behandler de ulike tidfestingsprinsippene for kjøper og tidspunktene for kjøpers kostnadsføring i punkt 6.2 flg.

6.2. Direkte kostnadsføring

Direkte kostnadsføring er normalt det mest gunstige for kjøper og derfor det kjøper ønsker å oppnå. Ved direkte kostnadsføring vil kjøper få fradrag i sin alminnelige inntekt for hele vederlaget i det året virksomheten erverves. Hjemmelen for direkte kostnadsføring er hovedregelen om tidfesting av kostnad i sktl § 14-2, 2. ledd. Denne bestemmelsen slår fast at en kostnad skal fradras i det året ”det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden”. Det vil si det året kjøperen har pådratt seg kostnaden, som normalt vil være det året kjøperen betaler vederlaget. Dette er imidlertid bare tidfestingsregelen, men også hovedregelen om fradrag i sktl § 6-1 må være oppfylt for at skattyteren skal få direkte kostnadsfradrag. Med hjemmel i sktl § 6-1 må kostnaden være pådratt. Det vil si at kjøperen må ha hatt en faktisk kostnad, noe som ofte ikke er tilfellet hvis det ervervede formuesgodet har lang levetid. Kostnaden må dessuten være pådratt for å ”erhverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt”, jf. sktl § 6-1. At også hovedregelen om fradrag i sktl § 6-1 må være oppfylt, begrenser antall tilfeller der direkte kostnadsføring blir resultatet.

Dette er hovedregelen om kostnadsføring, men det finnes to alternative tidspunkter for kostnadsføring og det er avskrivning og utsatt kostnadsføring. Disse to alternativene

kommer til anvendelse når kravene til direkte kostnadsføring i sktl §§ 14-2, 2. ledd jf. 6-1 ikke er oppfylt.

Det er ikke noe krav om at hele kostnaden henføres til ervervsåret. Skattyteren har en aktiveringsrett, og det innebærer at skattyteren kan velge mellom direkte fradrag eller aktivering med utsatt fradrag der hovedregelen om direkte kostnadsføring kommer til anvendelse. Det vanlige er at kjøper ønsker fradrag så tidlig som mulig.

6.3. Aktivering

For regnskapspliktig virksomhet er alle kostnader som ikke kan kostnadsføres direkte aktiveringspliktige. Ved aktivering føres den ervervede virksomheten opp som en eiendel i balansen i regnskapet. Med andre ord aktiveres kostnaden i regnskapet. En kostnad som kostnadsføres direkte, føres derimot på utgiftssiden i resultatregnskapet i ervervsåret. Da kommer kostnaden til fradrag i skattepliktig inntekt allerede i ervervsåret, og skal ikke aktiveres i balanseregnskapet.

At en kostnad aktiveres i regnskapet innebærer at den kan kostnadsføres helt eller delvis på et senere tidspunkt. Normalt innebærer dette at virksomhetens kostpris kan kostnadsføres først ved realisasjon. Da må det foretas et gevinst- eller tapsoppgjør³¹, som medfører at en gevinst blir skattepliktig eller et tap blir fradragsberettiget.

For betydelige driftsmidler hjemler imidlertid sktl § 6-10 en rett til årlige avskrivninger på grunn av verdiforringelse ved slit eller elde. Hjemmelen for tidfesting av slik avskrivning som følger av sktl § 6-10, er sktl §§ 14-40 flg. Ved overdragelse av økonomisk virksomhet er det i realiteten vederlaget for den overdratte virksomhet som aktiveres. Reglene om aktiveringsplikt kommer til anvendelse når det ikke er anledning til direkte kostnadsføring. Den del av vederlaget som kommer til fradrag først ved realisasjon ønsker kjøperen normalt å tilskrive så liten del av vederlaget som mulig, ettersom kjøper vil få tidligere fradrag i inntekt ved avskrivning eller direkte kostnadsføring.

Begrunnelsen for aktiveringsplikt fremfor direkte utgiftsføring er at skattyteren enda ikke har pådratt seg noen kostnad, jf. sktl § 6-1. Det har kun foregått en ombytting av verdier, normalt fra kontanter til en formuesgjenstand som da blir verdsatt tilsvarende det kontantvederlaget skattyteren har betalt.

6.4. Avskrivning

Kjøp av driftsmidler kan vanligvis ikke kostnadsføres direkte, men må aktiveres i regnskapet og deretter avskrives eller kostnadsføres først ved realisasjon. Avskrivninger innebærer at man tar sikte på å fordele kostprisen til et varig driftsmiddel over driftsmidlets antatte levetid. Levetiden er skjematisk anslått i sktl § 14-43 gjennom årlige prosentvise avskrivningssatser. Det innebærer at det kan bli forskjell på skattemessig avskrivning og regnskapsmessig avskrivning, ettersom de følger ulike avskrivningsregler. Avskrivning forutsetter at formuesobjektet forbrukes over eiertiden som ledd i erverv, vedlikehold eller sikring av skattepliktig inntekt, jf. sktl §§ 6-10 jf. 6-1.

³¹ Se punkt 5.3

Ved skattemessig avskrivning gjelder sjablonmessig fastsatte avskrivningssatser med hjemmel i sktl § 14-43 som maksimal årlig avskrivning, slik at man kan velge å avskrive med en lavere sats eller ikke avskrive i det hele tatt enkelte år. Avskrivning innebærer altså at man kan utgiftsføre en nærmere bestemt prosent av et driftsmiddels verdi hvert enkelt år. Reglene er dermed mindre gunstig enn direkte kostnadsføring, men mer gunstig enn å ikke kunne kostnadsføre før ved realisasjon.

Det oppstilles flere vilkår for at driftsmidler skal kunne avskrives. For det første må det foreligge en kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. sktl § 6-1. Dette er selve grunnlaget for å kunne kreve fradrag for en kostnad. Et tap gis det imidlertid fradrag for først ved realisasjon, jf. sktl § 6-2. For det andre må verdien forringes ved slit eller elde, jf. sktl § 6-10, 1. ledd. Dette er en presisering av hovedregelen i sktl § 6-1, og gjelder kun for driftsmidler.

For det tredje må driftsmidlet være anskaffet hovedsakelig for bruk i skattepliktig inntektsgivende aktivitet. Dette må følge allerede av definisjonen av hva et driftsmiddel er og av symmetrihensyn. Man bør ikke kunne få fradrag for kostnader knyttet til aktivitet som ikke er skattepliktig, og dette følger også av sktl § 6-1, 2. ledd ved at man ikke får fradrag for private kostnader. Hvis et driftsmiddel har delt formål, slik at det dels brukes i inntektsgivende arbeid og dels til andre formål, må det bero på en konkret helhetsvurdering om det skal kunne kostnadsføres direkte. Det skal ikke deles opp, men hele driftsmiddelet skal enten kunne kostnadsføres direkte eller være aktiveringspliktig. Et formuesobjekt er bare et driftsmiddel hvis over halvparten av bruken gjelder inntektsgivende arbeid.³²

For det fjerde må verdien av driftsmiddelet for å kunne aktiveres og avskrives være betydelig, jf. sktl § 6-10. Kravet til betydelighet må være det samme i sktl § 6-10 som i § 14-40, 1. ledd, litra a. Denne bestemmelsen fastslår at kostprisen må være kr 15 000 eller høyere for at et driftsmiddel skal anses som betydelig. Hvert enkelt driftsmiddel må bedømmes for seg selv i forhold til betydelighetskravet.

Hvis et driftsmiddel ikke kan avskrives kan det enten utgiftsføres direkte hvis kravene i sktl §§ 14-2 jf. 6-1 er oppfylt, eller det må aktiveres og kostnadsføres først ved realisasjon hvis kravene i sktl § 6-1 ikke er oppfylt, jf. sktl § 6-2 om tap.

6.5. Utsatt kostnadsføring

Direkte kostnadsføring og avskrivning er gunstige fradragsregler i forhold til aktiveringsplikt med kostnadsføring først ved realisasjon. Dette fordi det siste innebærer utsatt kostnadsføring i forhold til de to andre alternativene, og utsettelse av fradragsrett innebærer høyere skatt i tidligere år mens fradraget i inntekt først kommer en gang i fremtiden.

Kostnader som først kan kostnadsføres på et senere tidspunkt er aktiveringspliktige. Grunnen til at enkelte gjenstander skal aktiveres men ikke kan avskrives, er at enkelte eiendeler verken pådrar skattyteren noen kostnad i ervervsåret eller blir forbrukt over sin levetid. Derfor oppstår det ikke noen kostnad eller noe tap før eventuelt ved realisasjon av virksomheten. Dette gjelder for det første driftsmidler som ikke er gjenstand for verdiforringelse ved slit eller elde, jf. sktl § 6-10. Et typisk driftsmiddel som ikke utsettes

³² Lignings-ABC 2005 s. 296 flg.

for verdiforringelse er tomt. For det andre gjelder det formuesgoder som ikke innebærer noen kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. sktl § 6-1. Typiske formuesgoder som faller i denne kategorien er eiendeler som normalt stiger i verdi eller som er gjenstand for verdisvingninger. For eksempel kunst, antikviteter og samlerobjekter som normalt stiger i verdi, eller aksjer, verdipapirer m.v. som gjerne er gjenstander for verdisvingninger. Omsetningsgjenstander er også aktiveringspliktige, da de normalt vil innebære en gevinst for skattyteren og ikke en kostnad. Hvis realisasjon av omsetningsgjenstander mot formodning skulle innebære et tap, er dette fradragsberettiget i realisasjonsåret med hjemmel i sktl § 6-2.

For formuesgoder eller virksomhet som kan kostnadsføres først ved realisasjon skal det foretas et vanlig gevinst- og tapsoppgjør. I disse tilfellene vil kostprisen (inngangsverdien) komme til fradrag i salgssummen (utgangsverdien), slik at denne differansen innebærer en skattepliktig gevinst med hjemmel i sktl § 5-30 eller et fradragsberettiget tap med hjemmel i sktl § 6-2. Se for øvrig punkt 5.3 for en mer omfattende behandling av gevinst- og tapsberegningen.

6.6. Kjøpers kostnadsføring av den overdratte virksomhet

6.6.1. Innledning

Ved overdragelse av økonomisk virksomhet kan kjøper overta mange forskjellige formuesgoder. Vederlaget blir gjennom avtale med selger fordelt på de overdratte formuesgoder. Det er forskjellige tidfestingsregler for de respektive formuesgoder om hvordan de kan utgiftsføres på kjøperens hånd, og det er disse reglene om kjøpers kostnadsføring som skal behandles i det følgende.

6.6.2. Saldogruppe a

Saldogruppe a er den saldokontoen som kan avskrives med den høyeste årlige proSENTsatsen, og har sin hjemmel i sktl §§ 14-41, 1. ledd, litra a og 14-43, 1. ledd, litra a. Denne satsen er satt til 30 prosent, og vil si at man antar at det som faller i denne saldogruppen har i overkant av fem års levetid. Ettersom avskrivningen skal gjøres med en årlig proSENTsats, blir de årlige avskrivningene størst de første årene. I saldogruppe a faller kontormaskiner og liknende. Det vil for eksempel si datamaskiner og tilsvarende elektronisk kontorutstyr, som i mange tilfeller også kan ha en antatt levetid på under fem år. Men i denne kategorien faller også kontormaskiner med en atskillig lengre reell levetid, som tradisjonelle skrivemaskiner, skjermer m.v. Felles for alle slike kontormaskiner er nok allikevel at de er foreldet eller teknisk og økonomisk utrangert i løpet av en tiårs periode.

For saldogruppe a gjelder at alle kontormaskiner skal føres på samme saldo og avskrives under ett, med unntak for at det skal føres en saldo for hver næring og en saldo for hver kommune jf. sktl § 14-41, 4. ledd.

6.6.3. Saldogruppe c og d

Saldogruppe c og d har sin hjemmel i sktl §§ 14-41, 1. ledd, litra c-d og 14-43, 1. ledd, litra c-d, og avskrives med en årlig proSENTsats på 20 prosent. Denne proSENTsatsen er den vanlige for de fleste mindre driftsmidler som kan saldoavskrives, og er den samme proSENTsatsen som gjelder for forretningsverdi i saldogruppe b som jeg kommer tilbake til senere. Dette innebærer at formuesgoder som faller under disse saldoene antas å ha noe lenger levetid enn kontormaskiner, men neppe så mye lenger levetid enn ti år. I saldogruppe c og d faller motorkjøretøyer og liknende. Loven regner opp vogntog,

lastebiler, busser, varebiler, drosjebiler og kjøretøy for transport av funksjonshemmede som driftsmidler som faller i saldogruppe c. I saldogruppe d faller personbiler, traktorer, maskiner, redskaper, instrumenter, inventar m.v. Disse to saldogruppene har altså samme avskrivningssats, og omfatter også langt på vei sammenlignbare driftsmidler. Enkelte liknende kjøretøyer kan imidlertid falle utenfor disse saldogruppene, ettersom de har en vesentlig kortere levetid. Det gjelder visstnok enkelte anleggsmaskiner, som har så stor slitasje at de har en levetid på mindre enn tre år. I så fall er de ikke saldoavskrivbare i det hele tatt, jf. sktl §§ 14-40 jf. 6-10. Det vil si at de kan kostnadsføres direkte, ettersom kravene i sktl § 6-1 for direkte kostnadsføring er oppfylt. Det hører til sjeldenhetene at så kostbare driftsmidler kan kostnadsføres direkte. Også en del andre anleggsmaskiner har i praksis vesentlig kortere levetid enn en årlig avskrivningssats på 20 prosent skulle tilsi, men de må nok allikevel avskrives på saldogruppe c så lenge de har en lengre levetid enn tre år. Det er viktig å huske at avskrivningssatsene er sjablonmessig fastsatt, og ikke kan ta hensyn til alle særskilte tilfeller og faktiske realiteter.

Alle driftsmidler som omfattes av oppregningen i litra c og d skal føres på samme saldo og avskrives under ett, med unntak for at det skal føres en saldo for hver næring og en saldo for hver kommune jf. sktl § 14-41, 4. ledd.

6.6.4. Saldogruppe e

Hjemmelen for saldogruppe e er sktl §§ 14-41, 1. ledd, litra e og 14-43, 1. ledd, litra e. Saldogruppe e er den første saldogruppen som generelt omfatter så store og verdifulle driftsmidler at hvert enkelt driftsmiddel skal føres på egen saldo og avskrives separat. Selv om man også kan finne store og kostbare driftsmidler i de øvrige saldogruppene, har man ikke der funnet det tilstrekkelig til å føre hvert enkelt driftsmiddel på egen saldo. Grunnen til at man for saldogruppe e til i har valgt å føre hvert enkelt driftsmiddel på egen saldo, er at det er enklere å holde kontroll med så store driftsmidler og det gir også en riktigere gevinst- og tapsberegning ved at det foretas en beregning for hvert enkelt driftsmiddel. Det dreier seg om store verdier, og lovgiver har nok ønsket klarere og enklere kontrollerbare regler for slike driftsmidler. For saldogruppe a til d har man imidlertid laget forenklede regler ved å avskrive alle driftsmidlene i samme saldogruppe under ett.

Driftsmidler i saldogruppe e til i har også normalt lengre levetid, og skal derfor avskrives med en lavere årlig avskrivningssats. I saldogruppe e faller skip, fartøyer, rigger og andre store og kostbare driftsmidler fra oljesektoren og skipsfart. Disse skal avskrives med en årlig avskrivningssats på 14 prosent. Man må nok anta at 14 prosent er en relativt høy avskrivningssats for disse driftsmidlene i forhold til deres antatte levetid, som i praksis nok vil være betydelig lengre.

6.6.5. Saldogruppe f

Hjemmelen for saldogruppe f er sktl §§ 14-41, 1. ledd, litra f og 14-43, 1. ledd, litra f. Saldogruppe f omfatter luftfartøyer, eller mer presist fly og helikoptre. Saldogruppe f skal avskrives med en årlig avskrivningssats på 12 prosent, altså litt lavere enn saldogruppe e. Det kan være vanskelig å se grunnen til at saldogruppe e og f skal avskrives med ulik årlig prosentsats, og dette forsterkes av at det er bare 2 prosent forskjell i avskrivningssatsen til de to saldogruppene. For saldogruppe f gjelder at alle luftfartøyer som omfattes av oppregningen skal føres på egen saldo og avskrives separat, og begrunnelsen er den samme som for saldogruppe e.

6.6.6. Saldogruppe g

Saldogruppe g med hjemmel i sktl §§ 14-41, 1. ledd, litra g og 14-43, 1. ledd, litra g, gjelder kraftforetak som jeg har avgrenset denne oppgaven mot. Avskrivningssatsen er 5 prosent, og hver enkelt driftsmiddel skal føres på egen saldo og avskrives separat.

6.6.7. Saldogruppe h

Hjemmelen for saldogruppe h er sktl §§ 14-41, 1. ledd, litra h og 14-43, 1. ledd, litra h. Saldogruppe h omfatter kort oppsummert bygninger etter en nærmere oppregning og kategorisering, og skal avskrives med en proSENTSats på 4 prosent. Det vitner om at slike bygninger som er regnet opp i litra h er ansett for å ha en svært lang levetid. Selv om hovedregelen er at bygninger kan avskrives,³³ må det trekkes en grense mot bygninger som ikke kan avskrives fordi verdien ikke antas å forringes ved slit eller elde. Dette gjelder typisk for boliger. Grensen for boliger er imidlertid trukket mot arbeider- og funksjonærboliger som kan avskrives.³⁴ Det er grunn til å tro at bygninger må ligge relativt tett opp til lovens oppregning i litra h for å kunne avskrives. Også for saldogruppe h gjelder at alle bygninger som omfattes av oppregningen skal føres på egen saldo og avskrives separat, og begrunnelsen er den samme som for saldogruppe e-g.

Det kan nok reises spørsmål om bygninger i det hele tatt forringes i verdi over tid, når det tas utgangspunkt i historisk kostpris og tas hensyn til den utviklingen eiendomsmarkedet har hatt over mange tiår. I motsetning til hva tilfellet er for en rekke andre formuesgoder, er det nok vanligere å finne skjulte verdier i selskapets balanseførte eiendommer og bygninger enn i mange av selskapets øvrige formuesgoder.

6.6.8. Saldogruppe i

Hjemmelen for saldogruppe i er sktl §§ 14-41, 1. ledd, litra i og 14-43, 1. ledd, litra i. Saldogruppe i omfatter forretningsbygg, og favner med det langt videre enn saldogruppe h. Til sammen omfatter saldogruppe h og i de fleste bygninger, men med den avgrensningen mot boliger som jeg har gjort rede for i punkt 6.6.7. Forholdet mellom bolig og forretningsbygg reiser spørsmål i forhold til hvordan kombinerte bygg skal bedømmes. Altså bygninger som delvis brukes til boligformål og delvis som forretningsbygg eller andre typer bygg som åpner for avskrivning. Dette er regulert i sktl § 14-41, 2. ledd. Bygget skal bedømmes under ett, og på grunnlag av hvilken del som utgjør hoveddelen av leieverdien. Boligarealet er dermed irrelevant, og ettersom kvadratmeterprisen er høyere for leie av bolig enn for leie av forretningsbygg må en forholdsvis større del av arealet være forretningsbygg for at bygningen skal kunne avskrives.

Saldogruppe i skal avskrives med en årlig avskrivningssats på 2 prosent, som bare er halvparten av avskrivningssatsen for bygninger med hjemmel i litra h. Det vil si at man må trekke en grense også mellom bygning som faller inn under litra h og forretningsbygg som faller inn under litra i. Hvis bygningen er delt opp i eierseksjoner bedømmes hver seksjon for seg, jf. sktl § 14-41, 2. ledd, 2. pkt. For saldogruppe i gjelder at alle forretningsbygg skal føres på egen saldo og avskrives separat, og begrunnelsen er den samme som for saldogruppe e-h.

For øvrig viser jeg til det jeg ovenfor har anført vedrørende verdiutviklingen for fast eiendom, som er like relevant for forretningsbygg i saldogruppe i.

³³ Se Rt. 1926 s. 713 Universitetsgaten 11

³⁴ Se Rt. 1923 s. 96 Sulitjelma, Rt. 1961 s. 827 Eidefoss, Rt. 1965 s. 60 Løvenskiold III og Rt. 1998 s. 811 Smuk

6.6.9. Ikke-saldoavskrivbare driftsmidler som er gjenstand for verdiforringelse

Driftsmidler som ikke oppfyller kravene til saldoavskrivning i sktl §§ 14-40 flg. jf. § 6-10 kan som hovedregel utgiftsføres direkte. Grunnen til det er at slike driftsmidler enten har kortere varighet enn 3 år³⁵ og at det derfor er god grunn til å åpne for direkte utgiftsføring, eller at de har en så lav verdi³⁶ at det er ressursbesparende å åpne for direkte utgiftsføring. Forutsetningen er imidlertid at driftsmidlene er gjenstand for verdiforringelse og for øvrig oppfyller kravene for å kunne avskrives, jf. sktl § 6-10.

Tidsbegrensede rettigheter kommer imidlertid i en annen stilling. Med hjemmel i sktl § 14-50 skal tidsbegrense rettigheter avskrives med like store årlige beløp over driftsmiddelets levetid. Det innebærer til forskjell fra saldoavskrivbare driftsmidler, som avskrives med en årlig prosentsats, at tidsbegrensede rettigheter avskrives med et fast årlig beløp. Dette fører til en lineær avskrivning.

6.6.10. Ikke-saldoavskrivbare driftsmidler som ikke er gjenstand for verdiforringelse

Enkelte driftsmidler kan ikke avskrives med hjemmel i sktl § 6-10 fordi de ikke er gjenstand for verdiforringelse ved slit eller elde. For å kunne kostnadsføres direkte må slike driftsmidler oppfylle kravene i hovedregelen i sktl § 6-1, om at kostnaden må være pådratt for å erverve, sikre eller vedlikehold skattepliktig inntekt. Det er nok imidlertid ikke vanlig at et ikke-saldoavskrivbart driftsmiddel som ikke er gjenstand for verdiforringelse oppfyller kravet til direkte kostnadsføring. Dermed kan vederlaget for slik virksomhet først kostnadsføres når det eventuelt konstanter et tap ved realisasjonen av driftsmiddelet, jf. sktl § 6-2. Det vil si at utsatt kostnadsføring er hovedregelen for ikke-saldoavskrivbare driftsmidler som ikke er gjenstand for verdiforringelse.

6.6.11. Immaterielle driftsmidler

Immaterielle driftsmidler vil i de fleste tilfeller ikke være gjenstand for åpenbart verdifall, og kan dermed heller ikke avskrives jf. sktl § 6-10, 3. ledd. Dette vil for eksempel gjelde for forretningsnavn, varemerker, forretningskonsepter osv. Hvis verdifallet derimot er åpenbart vil man kunne kreve avskrivning også for immaterielle eiendeler med hjemmel i sktl § 6-10, 3. ledd. Det vil si at det åpenbart må være et regelmessig og årlig verdifall, slik at avskrivning kan foretas over driftsmiddelets levetid. Forretningsverdi er den eneste immaterielle eiendelen som kan saldoavskrives, og jeg kommer tilbake til dette under punkt 6.6.13 nedenfor.

Gjennom dommer som omhandler forretningsverdi og grensen mot kundekrets som en immateriell eiendel, har Høyesterett lagt vekt på flere momenter som er relevante ved avskrivning av immaterielle eiendeler. Spørsmålet er hvor lenge en kundekrets kan antas å vare eller ha reell verdi for selskapet. Hvis verdien av en kundekrets forringes over en nærmere bestemt tid, tilsier det at kundekretsen som immateriell eiendel må kunne avskrives over det samme tidsrommet. For kundekretsen i større selskaper der kundekretsen ikke er knyttet i særlig grad til enkeltpersoner, vil forretningsverdien i mindre grad bli forringet over tid. Det er mulig den må opprettholdes ved markedsføring, men dette vil i så fall være kostnader som er fradragsberettiget med hjemmel i sktl § 6-1. For eksempel er det grunn til å tro at kundekretsen i større grad vil være knyttet til den personen som driver foretaket ved overdragelse av personlig eid foretak, slik at verdien av kundekretsen i slike tilfeller i større grad vil bli forringet over tid. Det ligger riktignok en verdi i at kjøper får

³⁵ Jf. sktl § 14-40, 1. ledd, lita a, 2. pkt

³⁶ Under 15 000 kr, jf. sktl § 14-40, 1. ledd, lita a, 3. pkt

overta en kundekrets som det er mulig å bygge videre på, men der kundekretsen i stor grad vil være personavhengig vil den forretningsverdi i form av kundekrets som blir verdsatt ved overdragelsen over tid bli forringet og erstattet av egenutviklet forretningsverdi hos kjøperen. Det må være tilfellet selv om det i stor grad er de samme kundene som utgjør kundekretsen på et senere tidspunkt.³⁷ Tilsvarende synspunkter vil nok være gjeldende for forretningsverdi i form av ansatte, ledere med særlig høyt verdsatte personlige forhold og faglige dyktighet, og til en viss grad også kompetanse som besittes av selskapet.

6.6.12. Tidsbegrensede rettigheter

I motsetning til andre immaterielle rettigheter, er hovedregelen for tidsbegrensede rettigheter med hjemmel i sktl §§ 14-50 jf. 6-10, 3. ledd, 2. pkt at de kan avskrives. Avskrivningen skal skje lineært over rettighetens levetid. Det eneste grunnlaget for å kreve et høyere årlig avskrivningsbeløp er at verdifallet på rettigheten åpenbart skjer raskere. Dette gjelder for eksempel der rettighetens økonomiske levetid er vesentlig kortere enn den formelle varigheten. Dette kan være tilfellet der det betales et aktiveringspliktig engangsvederlag for retten til å markedsføre eller selge et produkt. Retten til å markedsføre og selge kan være evigvarende, men produktet kan rent faktisk bare selges i en kortere periode (for eksempel OL-pins). Dette kan gi grunnlag for en kortere avskrivningstid for kostnaden enn det som ellers ville være rettighetens formelle levetid.

I kravet til åpenbart raskere verdifall må det ligge et dokumentasjonskrav for skattyteren dersom det er behov for det. Målet med bestemmelsen er blant annet å avskjære skattyters mulighet for å gjennomføre avskrivninger som overstiger faktisk økonomisk verdifall på immaterielle eiendeler.³⁸

6.6.13. Saldogruppe b - forretningsverdi

Såkalt forretningsverdi kalles ofte goodwill. Saldogruppe b består av ervervet forretningsverdi, og har sin hjemmel i sktl §§ 14-41, 1. ledd, litra b og 14-43, 1. ledd, litra b. Forretningsverdi ble gjort avskrivbart ved skattereformen i 1992 under forutsetning av at den er ervervet. Det er derfor viktig å trekke grensen mellom ervervet og egenutviklet forretningsverdi. Ettersom det bare er den ervervede forretningsverdien som er gjenstand for avskrivning, kan man aldri avskrive på egenutviklet forretningsverdi.

Forretningsverdi er et samlebegrep for immaterielle eiendeler som ikke er identifiserbare og alle andre verdier som ikke kan henføres under andre formuesgoder. Denne posten oppstår gjerne ved kjøp av virksomhet der kjøpesummen er høyere enn den samlede bokførte verdien av de øvrige formuesgoder som overdras. Med hjemmel i rettspraksis kan ikke slik forretningsverdi defineres positivt, men skal sees som en restverdi etter at man har satt verdi på alle materielle og immaterielle eiendeler i selskapet.³⁹

Ofte vil det være nødvendig å vurdere om deler av denne restverdien allikevel ikke er avskrivbar forretningsverdi, men knyttet til varemerker, firmanavn og lignende som ikke gir rett til avskrivning. For kjøper, og dermed kanskje for fastsettelse av kjøpesummen, kan dette ha stor økonomisk betydning, og det kan dermed medføre vanskelige skjønnsmessige vurderinger. Jeg går nærmere inn på dette under punkt 7 nedenfor.

³⁷ Jf. Rt. 2001 s. 640 (s. 652)

³⁸ Se Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 117

³⁹ Jf. Utv. 2004 s. 912

Forretningsverdi kan avskrives med en årlig avskrivningssats på 20 prosent, jf. sktl § 14-43, 1. ledd, litra b. Det vil si den nest høyeste avskrivningssatsen, og sånn sett vil kjøper være tjent med at mye av vederlaget henføres under forretningsverdi.

6.6.14. Omsetningsgjenstander

Omsetningsgjenstander, som for eksempel varelager, er typiske formuesobjekter som må aktiveres i regnskapet og dermed først kan utgiftsføres når de realiseres. Grunnen til det er at omsetningsgjenstander er beregnet på videresalg, og dermed vil omsetningsgjenstander i prinsippet ikke medføre en kostnad. Det vil si at hovedvilkåret for fradragsrett i sktl § 6-1 ikke er oppfylt. Man må regne med at omsetningsgjenstander normalt selges med gevinst, som da blir skattepliktig etter sktl § 5-30, men også tap ved realisasjon vil innebære rett til fradrag i inntekt med hjemmel i sktl § 6-2.

6.6.15. Aksjer og grunnfondsbevis

Aksjer og grunnfondsbevis oppfyller i likhet med omsetningsgjenstander ikke kostnadskravet i sktl § 6-1. Aksjer og grunnfondsbevis er gjenstand for verdisvingninger, og av den grunn kan man ikke få kostnadsført kostnadene ved ervervet av slike formuesgoder før ved realisasjon. Ved realisasjon må det imidlertid foretas et gevinst- eller tapsoppgjør, og da vil gevinst være skattepliktig etter sktl § 5-30 og tap fradragsberettiget etter sktl § 6-2. Når det gjelder overdragelse av økonomisk virksomhet som sådan gjennom kjøp og salg av aksjer, behandler jeg det samlet under punkt 8 nedenfor.

6.6.16. Oppsummering

Ettersom det normalt er ønskelig å kostnadsføre så stor del av vederlaget som mulig umiddelbart eller i de første årene etter overdragelsen, ønsker kjøper ved overdragelse av økonomisk virksomhet å få mest mulig av vederlaget tilordnet eiendeler som kan kostnadsføres direkte. Hvis ikke det er mulig ønsker man å få størst mulig del av vederlaget tildelt driftsmidler som kan avskrives med en høy avskrivningssats. Forretningsverdi kan avskrives med den nest høyeste avskrivningssatsen på 20 prosent, og ettersom verdier som ikke kan tilordnes andre formuesgoder skal anses som forretningsverdi er det gunstig for kjøper å få mye av vederlaget henført under forretningsverdi for med det å få raskt fradrag i skattepliktig inntekt. Innenfor visse grenser er det helt klart mulig å gjøre slike tilpasninger i forbindelse med ervervet. I hovedsak er imidlertid henføring av vederlaget til formuesgoder og under de forskjellige saldogruppene klart nok, og gir i liten grad rom for skjønn og tilpasninger.

7. Verdsettelse og fordeling ved overdragelse av virksomhet

7.1. Innledning

En overdragelse av økonomisk virksomhet kan bestå av et enkelt formuesgode eller en rekke forskjellige formuesgoder. Det siste er det vanlige, og da må det skilles mellom hvert enkelt formuesgode. Verdsettelse av og fordeling av vederlaget på de ulike formuesgoder i den virksomheten som overdras er relevant både for selger og kjøper. Grunnen til det er som jeg har sett på i det foregående at det relevante for selger er om en gevinst eller et tap er skattepliktig eller fradragsberettiget og når det kan inntekts- eller utgiftsføres, mens det som er relevant for kjøper er når vederlaget kan kostnadsføres. Begge deler vurderes separat for de enkelte formuesgoder som er overdratt, og derfor blir verdsettelsen og fordelingen av vederlaget på de ulike formuesgoder viktig.

Den alternative overdragelsesformen til virksomhetsoverdragelse, aksjesalg, innebærer ikke noen ny verdsettelse av de formuesgoder som overdras ved aksjesalg. Ved aksjesalg er det kun de aksjene som overdras som verdsettes. Jeg kommer nærmere tilbake til aksjesalg under punkt 8 nedenfor.

7.2. Verdsettelse

Ved virksomhetsoverdragelse skal hele vederlaget fordeles på de overdratte eiendelene, og vederlaget må fordeles på de enkelte eiendeler ut ifra eiendelenes individuelle verdi. Det må altså foretas et gevinst- eller tapsoppgjør for hver enkelt eiendel. Fysiske gjenstander er normalt mulig å verdsette ganske presist, og skaper i de fleste tilfeller ikke tvilstilfeller ved grensedragningen mot andre formuesgoder. Det samme gjelder immaterielle eiendeler som har en identifiserbar verdi. Immaterielle eiendeler er imidlertid vanskeligere å verdsette på en tilfredsstillende måte, og vil ofte medføre verdsettelsesproblemer i grensedragningen mot forretningsverdi. De verdier som ikke kan henføres til noen bestemt eiendel blir å regne som forretningsverdi. Dette gjelder selv om man kan sannsynliggjøre at noe av verdien hører under immaterielle eiendeler, men da under immaterielle eiendeler som ikke er identifiserbare. Ikke identifiserbare immaterielle eiendeler skal henføres under forretningsverdi.

En slik verdsettelsesprosess innebærer at det må foretas en konkret vurdering, der alle eiendeler som inngår i virksomhetsoverdragelsen vurderes. Hovedregelen for verdsettelse av de enkelte eiendeler, er at omsetningsverdien skal legges til grunn. Det vil si markedsverdi der det finnes et marked for omsetning av de aktuelle formuesgoder. I en del tilfeller har man imidlertid ikke noe marked det aktuelle formuesgodet kan omsettes på, slik at det kan være vanskelig å finne sammenlignbare omsetninger å legge til grunn for verdifastsettelsen. Hvis man ikke kjenner til noen omsetninger av tilsvarende eller sammenlignbar vare, må man anvende andre metoder for å finne frem til omsetningsverdi. Takstbaserte verdier er nok i slike tilfeller det vanlige. Det vil si at man får noen med spesiell innsikt i verdsettelse av tilsvarende gjenstander til å takser formuesgodet, og legger så denne taksten til grunn for verdsettelsen.

Immaterielle eiendeler må i langt større grad enn andre formuesgoder verdsettes på grunnlag av skjønn. Det finnes riktignok utregningsmodeller for å regne seg frem til immaterielle driftsmidlers verdi, men også disse vil i stor grad bli preget av skønnsmessige vurderinger. Verdsettelsen av immaterielle eiendeler blir enda vanskeligere av at det sjelden finnes et marked å ta utgangspunkt i for å finne omsetningsverdien.

Hvis en eiendel har blitt anskaffet kort tid før overdragelsen, kan tidligere kostpris legges til grunn. Dette forutsetter imidlertid at salget har skjedd mellom uavhengige parter, for da antas prisen å gjenspeile markedsverdi. Hvis salget har foregått mellom nærstående eller parter med interessellesskap, er det nok mer tvilsomt om kostprisen kan legges til grunn. I slike tilfeller bør det ha blitt avholdt takst eller verdsettelsen bør ha skjedd på annet forsvarlig grunnlag i forbindelse med anskaffelsen for at kostprisen skal kunne legges til grunn som omsetningsverdi. Et annet alternativ når det ikke er mulig å komme frem til omsetningsverdi, er at bokførte verdier legges til grunn. Men om bokførte verdier tilsvarer omsetningsverdi kan nok ofte være tvilsomt.

Etter at alle formuesgoder og andre verdier i selskapet er verdsatt, henføres den delen av vederlaget som enda ikke er tilegnet andre materielle eller immaterielle eiendeler under forretningsverdi.⁴⁰ Dette er den negative avgrensningen av posten forretningsverdi.⁴¹

Den nærmere verdsettelsen blir i all hovedsak et økonomisk og teknisk spørsmål, og i mindre grad et skatterettslig spørsmål. Jeg går derfor ikke nærmere inn på den spesifikke verdsettelsen.

7.3. Fordeling

7.3.1. Fysiske eiendeler

Verdien må som utgangspunkt, og som nevnt ovenfor, fordeles mellom fysiske eiendeler etter deres omsetningsverdi. Dette reiser i liten grad fordelingsspørsmål, utover de spørsmål som er knyttet til selve verdsettelsen. Fordelingsspørsmålene er først og fremst knyttet til de immaterielle eiendelene.

7.3.2. Immaterielle eiendeler og forretningsverdi

Som jeg har vært inne på tidligere kan det ofte være vanskelig å verdsette immaterielle formuesgoder. Det skyldes at immaterielle formuesgoder ofte må verdsettes skønnsmessig, fordi man ikke på en sikker måte kan komme frem til omsetningsverdien. Dette fører selvsagt til problemer i forhold til fordelingen av vederlaget på de identifiserbare immaterielle rettighetene som omfattes av overdragelsen. Dette leder igjen til problemet med å fordele vederlaget mellom ikke identifiserbare materielle eiendeler og såkalt forretningsverdi.⁴²

Ved fordelingen av vederlaget mellom de formuesgoder som overdras ved overdragelse av virksomhet, er det bare de identifiserbare immaterielle eiendelene vederlaget kan fordeles på i praksis. Det vil si at vederlag som i realiteten er vederlag for uidentifiserbare immaterielle eiendeler må henføres under forretningsverdi. Denne grensedragningen skaper mye usikkerhet, for i mange tilfeller er det vanskelig å avgjøre om de verdier som kjøper betaler for har sitt grunnlag i identifiserbare eller uidentifiserbare immaterielle eiendeler.

⁴⁰ Se punkt 6.6.13

⁴¹ Jf. Rt. 2001 s. 640

⁴² Se punkt 6.6.13

Skatteloven gir ingen definisjon av hva som skal legges i immaterielle driftsmidler, selv om den bruker begrepet, men begrepet er omtalt i forarbeidene. Forarbeidene slår fast at begrepet immaterielle verdier har et vidt nedslagsfelt og omfatter svært forskjellige formuesobjekter. Etter en språklig tolkning av begrepet omfattes alle formuesobjekter av ikke-fysisk art. Begrepet omfatter forretningsverdi, begrensede rettigheter og andre rettigheter som følger av åndsretten, enkelte finansobjekter m.v.⁴³ Andre eksempler på immaterielle driftsmidler er varemerker, forretningsnavn, utgiverrettigheter, dataprogramvare, lisenser, kopieringsretter, patenter, franchiserettigheter, driftsrettigheter og konsesjoner, modeller, prototyper, resepter, formler etc.⁴⁴ Kundekrets faller nok i samme kategori. I motsetning til disse eksemplene er synergieffekter, rasjonaliseringsgevinster og stordriftsfordeler eksempler på immaterielle driftsmidler som ikke er identifiserbare, og derfor må henføres under forretningsverdi. I en del tilfeller vil heller ikke de overnevnte immaterielle eiendelene kunne identifiseres, og da må også disse verdiene henføres under forretningsverdi.

Firmanavn er et typisk immaterielt driftsmiddel som gjerne er identifiserbart, men som er vanskelig å verdsette og dermed også vanskelig å fordele deler av vederlaget på. Det foreligger minimalt med rettspraksis på dette området. I 2004 ble det imidlertid avsagt en dom i Oslo tingrett i favør av Jølstad begravelsesbyrå⁴⁵ som berører nettopp dette. Denne dommen gjaldt egentlig skillet mellom firmanavn og forretningsverdi, men inneholder vurderinger som sannsynligvis har overføringsverdi til andre fordelingsspørsmål mellom immaterielle eiendeler og forretningsverdi. Enkelte momenter fra denne dommen vil bli trukket inn i de følgende avsnittene, og derfor vil jeg kort redegjøre for faktum i dommen og hva dommen dreier seg om.

Saken gjaldt spørsmålet om forretningsverdi og selskapets rett til skattemessige avskrivninger. Et amerikansk selskap kjøpte i 1998 virksomheten i Jølstad Begravelsesbyrå og Borg Begravelsesbyrå. Ved overdragelsen oppstod en betydelig forretningsverdi, der verdien av firmanavnet ikke var identifisert. Ligningskontoret mente avskrivningsretten måtte begrenses til en del av den bokførte saldoen og satte verdien av Jølstad-navnet betydelig høyere enn det selskapet mente var riktig. Tvisten gjaldt forholdet mellom firmanavnet som ikke var avskrivbart, og forretningsverdi som var avskrivbart.

Det er usikkert hvor stor vekt dommen har som rettskilde, ettersom dommen ble anket av ligningsmyndighetene. Saken ble imidlertid forlikt, slik at den ikke er behandlet for noen høyere rettsinstans. Uansett dommens vekt inneholder den flere interessante betraktninger.

Det avgjørende for om et firmanavn eller firmalogo skal kunne anses som et immaterielt driftsmiddel, er at det er identifiserbart og at det har en faktisk verdi. I motsatt fall vil eventuelle slike verdier inngå i den samlede forretningsverdien. Selv om firmanavn og firmalogo er identifiserbare eiendeler, er det ikke gitt at verdien er identifiserbar av den grunn. At et selskap har store markedsandeler er ikke i seg selv tilstrekkelig, men det må være en identifiserbar verdi knyttet til den immaterielle eiendelen. Det er nok imidlertid sannsynlig at det foreligger en verdi når et selskap har store markedsandeler. At firmanavnet oppfattes positivt i markedet og oppfattes som solid taler for at firmanavnet har verdi, men bidrar ikke nødvendigvis til å gjøre verdien mer identifiserbart.

⁴³ Jf. Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 116

⁴⁴ Jf. *Foreløpig Norsk RegnskapsStandard – Immaterielle eiendeler*, Norsk RegnskapsStiftelse (NRS). November 2000, revidert november 2003

⁴⁵ Utv. 2004 s. 912

Når firmanavnet videreføres ved virksomhetsoverdragelse, representerer det normalt en verdi ved oppkjøpet. Om ikke navnet anses å ha en betydelig selvstendig verdi, vil det normalt være kostnadsbesparende for det overtakende selskap å få videreføre firmanavnet. Det vil være sterkt ressursbesparende å slippe å bygge opp et firmanavn og varemerke på nytt, og også slippe å opparbeide den samme markedsposisjonen som den oppkjøpte virksomheten eventuelt hadde tilknyttet firmanavnet. Det ligger ofte store markedsføringskostnader over mange år i å bygge opp et solid firmanavn.

Verdien til et firmanavn kan være mulig å identifisere ved å anslå de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen. Firmanavnet genererer fremtidige verdier som vil tilflyte selskapet, og dermed må firmanavnet anses som en immateriell eiendel. Dette sluttet retten seg til i Jølstad-dommen⁴⁶. Hovedproblemet var imidlertid hvordan slike immaterielle driftsmidler skulle verdsettes. Også dette tok retten stilling til.

Firmanavn som immateriell eiendel tilsvarer ikke nødvendigvis den klart identifiserbare immaterielle eiendelen som et varemerke representerer. Mens det alltid vil ligge en identifiserbar verdi i et høyt verdsatt varemerke, er ikke det nødvendigvis tilfellet for et firmanavn. Det er ikke noe fungerende marked for overdragelse av firmanavn, og det medfører at det ikke finnes noen klar omsetningsverdi og dermed blir verdien til et firmanavn vanskeligere å bestemme. For at et firmanavn skal representere en økonomisk verdi, må det firmaet representerer skille seg vesentlig fra konkurrentenes produkter eller firmanavnet må generere en merinntekt i kommende år. En merinntekt kan også skapes ved at utgifter reduseres, men da må verdsettelsen baseres på hva det vil koste å bytte firmanavn uten å miste kunder. Altså kostnaden ved å opprettholde kundemassen. En slik beregningsmåte må inkludere kostnader som markedsføringskostnader for å etablere et nytt merkenavn og normale markedsføringskostnader.

Derfor vil ligningsmyndigheten i mange tilfeller prøve om verdsettelsen er basert på en forsvarlig verdsetting, og i enkelte tilfeller overprøve de overdragende partenes verddivurdering. Dette gjelder for eksempel ved verdsettelse av forretningsnavn, som vil måtte bero på en svært skjønnsmessig verdifastsettelse. Mange godt etablerte forretningsnavn vil ikke være gjenstand for åpenbart verdifall, og dermed heller ikke kunne avskrives med hjemmel i sktl § 6-10, 3. ledd. Dermed vil både selger og kjøper ønske mest mulig av verdiene henført under forretningsverdi, som kan gi utsatt inntektsføring og avskrivning for kostnaden ved ervervelsen og ikke tilknyttet slike identifiserbare immaterielle driftsmidler som ikke gir rett til skattemessig avskrivning.

Ved personlig eide foretak som overdras til ny eier vil det imidlertid ikke være like opplagt at firmanavn ikke kan avskrives. På den annen side kan man nok hevde at om et firmanavn har så lav og kortsiktig verdi at det kan avskrives, er det mer riktig å henføre disse verdiene under andre immaterielle eiendeler eller forretningsverdi fordi firmanavnet da neppe er hovedgrunnen til at kjøper har vært villig til å betale et større vederlag enn det som kan henføres under fysiske formuesgoder.

Henføring av deler av vederlaget for overdragelse av økonomisk virksomhet under forretningsverdi, må i de fleste tilfeller bli en skjønnsmessig vurdering. Det er ikke lovregulert hvilke momenter som er relevante for en slik verddivurdering. Også forskrifter

⁴⁶ Utv. 2004 s. 912

og forarbeider gir i liten grad svar på slike fordelingsspørsmål, men det finnes en rekke dommer både fra Høyesterett og fra lavere instanser som berører forretningsverdi. Det finnes også en del holdepunkter i juridisk teori for disse spørsmålene.

Når hovedregelen er slik at de verdier som ikke kan tilegnes andre eiendeler anses som forretningsverdi, tilsvarer dette differansen mellom virksomhetens totale omsetningsverdi og verdien av virksomhetens identifiserbare materielle og immaterielle eiendeler. Det vil som jeg har vært inne på tidligere si at forretningsverdi skal defineres negativt.⁴⁷

Kort oppsummert kan forretningsverdi karakteriseres som den merverdi utover identifiserbare materielle og immaterielle eiendeler som en eventuell kjøper er villig til å betale for virksomheten som sådan. For personlig eiet virksomhet må det i tillegg bemerkes at det avgjørende er hva kjøper er villig til å betale for virksomheten når innehaverne ikke følger med salget.⁴⁸

7.4. Ligningsmyndighetenes adgang til å prøve verdsettelsen og fordelingen

Ligningsmyndighetene er ikke bundet av den fordelingen av vederlaget mellom de ulike formuesgoder som kjøper og selger kommer frem til, og heller ikke til partenes verdsettelse. Dette gjelder selv om kjøper og selger er enige. Det er nok i slike tilfeller partene som må dokumentere at den verdsettelse de har lagt opp til er riktig.

Ligningsmyndighetene trenger neppe å dokumentere en annen omsetningsverdi for å kunne foreta en gjennomskjæring, så lenge partene ikke kan dokumentere sin verdsettelse på en forsvarlig måte. Verdsettelsen fra ligningsmyndighetene må imidlertid også bygge på en rimelig og forsvarlig vurdering, som må ta utgangspunkt i den dokumentasjonen som foreligger rundt omsetningsverdien på liknende formuesgoder.

Ligningsmyndigheten er gitt hjemmel til å prøve partenes verdsettelse og fordeling av vederlaget mellom de ulike formuesgoder. Når ligningsmyndighetene først er gitt hjemmel til å foreta skjønn med hjemmel i Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24 §§ 8-1 og 8-2, må de ha relativt stor frihet til å utøve skjønn på selvstendig grunnlag. Ligningsmyndighetene har både kompetanse og plikt til kritisk å vurdere de verdsettelse og fordelinger skattyterne selv har foretatt eller basert seg på.⁴⁹ Det er imidlertid viktig å ha klart for seg at målet er å komme frem til et resultat som er mest mulig riktig, og det gjelder selvfølgelig også når fastsettelsen skjer ved skjønn.⁵⁰

7.5. Symmetri mellom selger og kjøper

Verdsettelsen kan vurderes ulikt av selger og kjøper, og de kan ha motstridende interesser i verdsettelsen av de ulike eiendelene. Det må imidlertid være en forutsetning at selger og kjøper blir enige om verdsettelsen, slik at verdiene på de enkelte overdratte formuesgoder er tilsvarende for selger og kjøper. Dette må følge av symmetrihensyn og grunnprinsippene i skatteretten. Selgerens utgangsverdi må være like kjøperens inngangsverdi. Ellers kan det resultere i at ellers skattepliktig inntekt eller fradragberettiget tap ikke blir skattepliktig eller blir dobbeltbeskattet. Grunnen til at det kan oppstå interessemotsetninger er først og

⁴⁷ Jf. Rt. 2000 s. 772

⁴⁸ Jf. Utv. 2004 s. 702

⁴⁹ Se Zimmer, Fredrik. *Høyesterettsdommer i skattesaker 2000 del 1*. I: Skatterett. 2001 s. 293-294

⁵⁰ Jf. Rt. 2000 s. 772

fremst reglene om skatteplikt og fradragrett for henholdsvis gevinst og tap på selgersiden, og direkte- kontra utsatt kostnadsføring på kjøpersiden.

8. Aksjesalg

8.1. Innledning

Aksjesalg er alternativet til overdragelse av hele den økonomiske virksomheten i et selskap. Hvis selger derimot kun ønsker å overdra deler av den økonomiske virksomheten i et selskap er ikke aksjesalg noe reelt alternativ, ettersom aksjesalg innebærer at eieren selger aksjer i selskapet som helhet. Ved salg av deler av virksomheten må man eventuelt benytte andre alternativer, som jeg kommer tilbake til i punkt 9.

Ved overdragelse av aksjer foregår imidlertid avhendelsen på et annet plan enn ved overdragelse av økonomisk virksomhet. Mens det er selskapet som overdrar sin egen økonomiske virksomhet til en kjøper ved virksomhetsoverdragelse, er det eieren av selskapet som overdrar aksjer ved aksjesalg. Det vil si at vederlaget ender på ulike hender. Hvis eieren av selskapet er et aksjeselskap eller et allmennaksjeselskap medfører det ingen beskatning verken for selskapet eller for deltakerne. Grunnen til det er fritaksmetoden med hjemmel i sktl § 2-38, som lar eierselskapet motta utbytte skattefritt. I disse tilfellene er det altså ingen forskjell i beskatningen på overdragelse av virksomhet (innmatsalg) og salg av aksjer, men overdragelse av virksomhet innebærer gjerne mer arbeid ved at det må gjøres enda en transaksjon for at eieren skal få tilgang til verdiene.

Overdragelse av aksjer åpner også for at eieren bare selger seg delvis ut av selskapet, som innebærer større fleksibilitet for eieren. Til gjengjeld åpner overdragelse av virksomhet for større fleksibilitet ved at ikke hele selskapets virksomhet må overdras samlet. Det er med andre ord fordeler og ulemper med begge de to overdragelsesmåtene, og det er viktig for partene å være klar over dette når de vurderer overdragelsesform.

8.2. Skattemessige konsekvenser

Dersom selgeren av aksjene er et aksjeselskap eller et allmennaksjeselskap, får overdragelsen ingen skattemessige konsekvenser. Grunnen til det er at fritaksmetoden med hjemmel i sktl § 2-38 kommer til anvendelse, og fritar selger for skatteplikt. Det innebærer også at selger ikke får fradrag for tap, selv om realisasjonen skulle innebære et tap. Det er altså symmetri mellom skatteplikten og fradragsretten.

Fritaksmetoden innebærer også at overdragelsen foregår med kontinuitet for selskapet. Det vil si at selskapet ikke kan få oppjustert eller nedjustert verdien på selskapets formuesgoder, og derfor heller ikke kan oppnå økte avskrivninger ved overdragelsen. Økte avskrivninger hadde blitt resultatet dersom verdien på eiendelene kunne oppjusteres. Selskapet vil da som regel få høyere skattemessige resultater i fremtiden enn det ville hatt hvis driftsmidlene hadde blitt overdratt ved virksomhetsoverdragelse.

8.3. Sammenlikning med virksomhetsoverdragelse

I motsetning til det som er tilfellet ved aksjesalg, kan kjøperen ved virksomhetsoverdragelse (innmatsalg) få oppjustert avskrivningsgrunnlaget til den verdien som har blitt satt ved overdragelsen. Det vil ofte innebære en stor fordel i forhold til aksjesalg ettersom man da

kan få økte fradrag i skattepliktig inntekt i kommende år. Dette innebærer at man får raskere kostnadsfradrag for vederlaget enn man vil få ved aksjesalg. Ved aksjesalg får man ikke kostnadsfradrag før ved realisasjon, ettersom den kostnaden kjøper pådrar seg ved kjøp av aksjer ikke oppfyller kravene i sktl § 6-1 om at kostnaden må være pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Ved realisasjon må det foretas et gevinst- eller tapsoppgjør, og da vil gevinst være skattepliktig med hjemmel i sktl § 5-30 og tap vil være fradragsberettiget med hjemmel i sktl § 6-2.

En annen fordel ved virksomhetsoverdragelse i forhold til aksjesalg er at ved overdragelse av aksjer inngår hele vederlaget for virksomhetens forretningsverdi i aksjenes kostpris. Dette vederlaget kommer da til fradrag først ved realisasjon av aksjene, og kan ikke avskrives slik ervervet forretningsverdi kan ved overdragelse av virksomhet. Ved aksjesalg forblir forretningsverdien såkalt egenutviklet forretningsverdi, og kan ikke avskrives. Ved virksomhetsoverdragelse blir imidlertid den egenutviklede forretningsverdien omdannet til ervervet forretningsverdi, og denne kan avskrives med hjemmel i sktl § 14-43, 1. ledd, litra b med en årlig avskrivningssats på 20 prosent. Det gjelder selv om all virksomheten overdras og selskapet derfor i realiteten er det samme som før overdragelsen, fordi overdragelse av virksomhet innebærer diskontinuitet og skattemessige konsekvenser i realisasjonsåret. Denne forskjellen på aksjesalg og virksomhetsoverdragelse kan være av stor betydning, ettersom det ofte betales store summer for forretningsverdi ved overdragelse av økonomisk virksomhet.

8.4. Oppsummering

Valget mellom aksjesalg og virksomhetsoverdragelse kan få store skattemessige konsekvenser, og det er derfor viktig å ha klart for seg de skattemessige konsekvensene ved de to overdragelsesformene. Hvilket alternativ som lønner seg vil variere fra overdragelse til overdragelse, og må bero på en konkret helhetsvurdering av partenes ønsker og hvilke formuesgoder som skal overdras. Ved en slik vurdering vil selvsagt også andre hensyn enn de skattemessige konsekvensene være av betydning.

Innføringen av fritaksmetoden har nok satt dette enda mer på spissen, ved at aksjesalg som regel vil være mest fordelaktig for selger, mens virksomhetsoverdragelse vil være det beste for kjøper. Denne klare interessemotsetningen vil kunne føre til vanskelige forhandlinger og vederlaget vil sannsynligvis være påvirket av den overdragelsesformen partene har kommet til enighet om.

9. Fisjon med etterfølgende aksjesalg

9.1. Innledning

Fisjon med etterfølgende aksjesalg er det mest praktiske alternativet til salg av deler av virksomhet, og kan i enkelte tilfeller gi et gunstigere skattemessig resultat. Ved fisjon med etterfølgende aksjesalg kan man enten utfisjonere den virksomheten man ønsker å selge i et nytt selskap og selge det nye selskapet, eller man kan utfisjonere den virksomheten man ønsker å beholde og selge det eksisterende selskapet. Det er viktig å skille mellom de tilfellene der fisjon med etterfølgende aksjesalg har andre motiver og konsekvenser enn de skattemessige, og der en slik transaksjon er skattemessig motivert. Hvis det siste er tilfellet kan gjennomskjæring fra ligningsmyndighetene bli resultatet. En tilpasning til skattereglene er imidlertid lov, men det må ha en egenverdi foruten å spare skatt og det må ikke være illojalt i forhold til de aktuelle skattebestemmelsenes formål.

Fisjon av et selskap er en deling av selskapet, hvor det overdragende selskapet enten overdrar en del av sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til ett eller flere selskaper mens det selv fortsetter å bestå som selskap, eller overdrar alle sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til minst to selskaper og deretter selv oppløses. Resultatet blir kontinuitet når det gjelder eiendelene i aksjeselskapet, og det blir ikke noe gevinst- eller tapsoppgjør for de enkelte eiendelene. Derimot blir det et gevinst- og tapsoppgjør for aksjene. Dette er imidlertid skattefritt med hjemmel i fritaksmetoden⁵¹ hvis det overdragende selskapet er et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap.

9.2. Fremgangsmåte

Den store forskjellen på fisjon med etterfølgende aksjesalg i forhold til aksjesalg eller overdragelse av virksomhet, er at det foregår en forutgående omorganisering av det overdragende selskap ved utfisjonering av en del av selskapets virksomhet. Deretter skjer det en overdragelse av aksjer isteden for virksomhet, som innebærer at de to overdragelsesformene får forskjellige skattemessige konsekvenser. De skattemessige konsekvensene for fisjon med etterfølgende aksjesalg er imidlertid de samme som for aksjesalg, som jeg har gjort rede for i punkt 8.

Fisjon er etter nærmere bestemte regler skattefritt, jf. sktl § 11-4. Grunnen til det er blant annet at man ikke ønsker å legge hindringer for en hensiktsmessig omorganisering, som kan virke positivt på selskapet og være samfunnsmessig gunstig. Forutsetningen for skattefri fusjon er at det skjer etter Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997 nr. 44 eller Lov om allmennaksjeselskaper (allmennaksjelovens) av 13. juni 1997 nr. 45 kapittel 14.

Ved fisjon utskilles en del av selskapets virksomhet og plasseres i et annet selskap. Det vanlige er nok at dette er et nyopprettet selskap, men dette er ikke noe vilkår. Det er eieren av selskapet som må foreta denne utfisjoneringen, slik at det nye selskapet blir et søsterselskap til det selskapet som ellers ville ha overdratt deler av sin virksomhet. Dermed

⁵¹ Jf. sktl § 2-38

blir det også forskjell på hvem de overdratte verdiene ender hos i forhold til salg av virksomhet.

Salget av det utfisjonerte eller gjenværende selskapet blir et vanlig aksjesalg. Ved overdragelse av aksjer er det kontinuitet på selskapets hånd, og det eneste gevinst- og tapsoppgjøret som skal foretas er for aksjene. Til forskjell fra overdragelse av virksomhet innebærer det at kjøperen ikke får oppjustert verdiene på avskrivbare formuesgoder og heller ikke kan avskrive forretningsverdi ettersom denne forblir egenutviklet. Normalt vil altså kjøperen også her være mindre interessert i å kjøpe en utfisjonert virksomhet ved kjøp av aksjer enn vanlig overdragelse av virksomhet, men det vil bero på en konkret helhetsvurdering hva som vil lønne seg for kjøper og selger totalt sett. I en slik vurdering vil også andre hensyn enn de skattemessige konsekvensene spille en rolle. Jeg viser for øvrig til det jeg har anført under punkt 8.4.

9.3. Ulovlig omgåelse og gjennomskjæring

Problematikken knyttet til ulovlig omgåelse finner man på mange juridiske områder, men den er særlig fremtredende innenfor skatteretten. Grunnen til det er vel at de fleste ønsker å betale minst mulig skatt, og derfor finner skattyterne mange kreative løsninger for å finne en vei utenom bestemmelsene om skatteplikt. På noen områder legger skattesystemet opp til at man skal kunne velge mellom forskjellige løsninger som har ulike skattemessige konsekvenser, og det er selvfølgelig ikke rettsstridig å benytte seg av slike muligheter. Men i en del tilfeller anser man det som illojalt overfor lovbestemmelsene å konstruere pro-forma ordninger for å spare skatt. Det er dette som kalles ulovlig omgåelse, og som kan medføre at skattemyndighetene griper inn ved gjennomskjæring.

Utfisjonering med etterfølgende aksjesalg er et spørsmål som har vært gjenstand for mange bindende forhåndsuttalelser. Det har vært påberopt at utfisjonering med etterfølgende aksjesalg ikke kan innebære ulovlig omgåelse ettersom skattemyndighetene har lagt opp til et tosporet system som åpner for denne typen tilpasninger. Dette bestrides nok heller ikke av skatteetaten, men der en utfisjonering utelukkende har til hensikt å komme inn under fritaksmetoden hevder skatteetaten dette er illojalt av hensyn til både reglene om fritaksmetoden og skattefri fisjon. Skatteetaten innrømmer imidlertid at organisering av virksomhet i mindre selskaper, som på sikt kan gi mulighet for skattefri overdragelse av aksjer, er en lovlig tilpasning til skattelovens regler.

Det er hovedsakelig to hjemler ligningsmyndighetene kan benytte seg av for gjennomskjæring på grunn av ulovlig omgåelse. Det er sktl § 14-90 og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen som har sin hjemmel i rettspraksis.

I rettspraksis har det blitt oppstilt som et grunnvilkår for gjennomskjæring at hovedformålet med disposisjonen må være å spare skatt. Hvis det er tilfellet må den videre vurdering av om gjennomskjæring skal foretas bero på en totalvurdering av disposisjonens formål, virkninger og øvrige omstendigheter, og om transaksjonen ut fra en totalvurdering fremstår som illojal eller stridende mot skattereglenes formål.⁵² Det virker altså som om det er to rettslige grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring. For det første om transaksjonen har noen egenverdi. Egenverdikravet er et spørsmål om hensikten er å oppnå en skattefordel man

⁵² Jf. Rt. 1999 s. 946 (ABB) s. 955 og Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada)

ellers ikke ville oppnådd. For det andre om transaksjonen er illojal. Lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold.⁵³

Sktl § 14-90 forutsetter at selskapet har en skatteposisjon som ikke har tilknytning til noen eiendel eller gjeldspost. Hvis utnyttelse av denne skatteposisjonen da er hovedmotivet for overdragelsen kan skattemyndigheten skjære igjennom slik at skattefordelen bortfaller med hjemmel i sktl § 14-90. Terskelen for ligningsmyndighetene til å gjennomskjære etter sktl § 14-90 er sannsynligvis lavere enn den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, slik at i de fleste tilfeller kan ligningsmyndighetene benytte seg av hjemmelen i sktl § 14-90 fremfor å gå veien om den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Det er også rimelig av hensyn til skattyterne at gjennomskjæring skjer med hjemmel i lov fremfor etter ulovfestet rett.

⁵³ Jf. Rt. 1999 s. 946 (ABB), Rt. 1999 s. 1347 og Rt. 2000 s. 1865

10. Skatteposisjoner

10.1. Innledning

Overdragelse av virksomhet (innmatsalg) innebærer ikke kontinuitet. Det vil si at skatteposisjoner ikke kan følge med ved overdragelse av eiendeler, men forblir i det overdragende selskapet selv om skatteposisjonene er knyttet til den virksomheten som overdras. Ved aksjesalg følger skatteposisjonene med selskapet ved overdragelsen, ettersom det er hele selskapet som overdras ved aksjesalg og ikke bare de enkelte eiendeler.

Det finnes en rekke skatteposisjoner, men ikke alle er relevant i forhold til denne oppgavens tema og den avgrensningen jeg har foretatt. I det følgende vil jeg allikevel behandle den viktigste skatteposisjonen ved overdragelse av økonomisk virksomhet, som er fremførbart underskudd.

10.2. Fremførbart underskudd

Fremførbart underskudd har hjemmel i sktl § 14-6, og er en skatteposisjonen som kan ha svært stor verdi både for det selskapet som har skatteposisjonen og for andre selskaper som er interessert i å komme i besittelse av skatteposisjonen. Et underskudd fra en inntektskilde kan benyttes til fradrag i en annen inntektskilde og et underskudd i en kommune kan benyttes i en annen kommune, jf. sktl § 6-3, 1. og 2. ledd. Underskudd et år kan også fremføres og benyttes til fradrag i skattepliktig inntekt i senere år, jf. sktl §§ 14-6, 1. ledd, jf. 6-3, 1. ledd. Tidligere gjaldt det en tiårs regel for hvor lenge man kunne benytte fremførbart underskudd, men denne ble opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2006, jf. Lov av 9. desember 2005 nr.113. Det vil si at underskudd fra 1995 eller lengre tilbake i tid bortfalt etter inntektsåret 2005, mens underskudd fra 1996 og senere er tidsbegrenset. Etter denne lovendringen falt en viktig begrensning knyttet til fremførbart underskudd bort. En annen viktig begrensning som falt bort ved denne lovendringen, var at retten til å benytte fremførbart underskudd gjaldt under forutsetning av at den næringen det fremførbare underskuddet var knyttet til ikke hadde opphørt. Det innebar i mange tilfeller at fremførbart underskudd falt bort etter salg av virksomhet, ettersom næringen underskuddet var knyttet til med det opphørte i selskapet.

I dag er det kun mindre praktiske begrensninger for skogbruk, konkurs og akkord som fortsatt eksisterer jf. sktl § 14-6, 2.-4. ledd. Fremførbart underskudd kan være en svært gunstig skatteposisjon, men kan som utgangspunkt bare komme til fradrag i inntekt hos den skattyteren som har opparbeidet underskuddet.⁵⁴ Andre selskaper kan være interessert i å overta andre selskapers fremførbare underskudd, men fremførbart underskudd kan ikke overføres ved overdragelse av virksomhet.

Selv om man ikke kan overføre fremførbart underskudd ved overdragelse av økonomisk virksomhet, finnes det måter man kan overføre fremførbart underskudd til en ny eier. Det mest opplagte er at man selger hele selskapet ved et aksjesalg eller fusjonerer selskapet som er i besittelse av det fremførbare underskuddet inn i et overtakende selskap. I begge disse

⁵⁴ Se Lignings-ABC 2005 s. 1147 pkt.8.1.

tilfellene går det fremførbare underskuddet over til en ny eier, og grunnen til at man kan gjøre dette er at den nye eieren overtar hele selskapet eller den skattyteren som har opparbeidet underskuddet. Ettersom både aksjesalg og fusjon gjennomføres med kontinuitet for selskapet, kan også fremførbart underskudd overføres på denne måten. Hvis eieren av selskapet med det fremførbare underskuddet imidlertid ikke ønsker å overdra hele selskapet eller fusjonere det sammen med et annet selskap, er det en tredje fremgangsmåte man kan benytte. Det er utfisjonering av den virksomheten man ønsker å overdra med etterfølgende aksjesalg eller fusjon, som jeg har gjort rede for i punkt 9.

Disse tre formene for overdragelse av fremførbart underskudd benyttes imidlertid ikke uten fare for gjennomskjæring fra skattemyndighetenes side. For det første kan skatteposisjonen falle bort med hjemmel i sktl § 14-90. Bestemmelsen gjelder selskaper som har en skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost, og det vil være tilfellet for fremførbart underskudd. Se punkt 9.3 for nærmere redegjørelse for gjennomskjæring med hjemmel i sktl § 14-90. For det andre kan slike skatteposisjoner falle bort hvis de utgjør hovedmotivet for overdragelsen. Dette vil for eksempel være tilfellet ved overdragelse av tomme selskaper som kun inneholder et fremførbart underskudd. Denne bestemmelsen forhindrer dermed at man overdrar kun skatteposisjonen fremførbart underskudd, slik at det må være realitet i overdragelsen utover det fremførbare underskuddet. Hvis det er tvil om realiteten må den nye eieren godtgjøre at overdragelsen har bedriftsøkonomiske virkninger utover de skattemessige virkningene, for at underskuddet skal kunne benyttes. Dette må bero på en objektiv vurdering. Selv om ikke sktl § 14-90 kommer til anvendelse, kan skattemyndighetene gripe inn med hjemmel i den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

11. Avslutning

Overdragelse av økonomisk virksomhet medfører en rekke skattemessige konsekvenser, både på selger- og kjøpersiden. Dermed er det viktig å ha klart for seg de skattemessige konsekvensene før man inngår avtale om overdragelse, slik at man kan komme frem til en overdragelsesform som er den gunstigste for begge parter etter en konkret helhetsvurdering og et vederlag som er rimelig etter de skattemessige konsekvensene overdragelsen får for henholdsvis selger og kjøper. Det er disse reglene jeg har gjort rede for i denne oppgaven.

Som jeg har sett på er det to mulige overdragelsesformer, virksomhetsoverdragelse og aksjeslag, som har vidt forskjellige skattemessige konsekvenser. Mens aksjesalg er en samlet overføring av hele den økonomiske virksomheten der aksjekursen danne grunnlag for vederlaget, er det desto flere skattemessige sider ved en virksomhetsoverdragelse. Her står verdsettelse og fordeling av vederlaget mellom de ulike formuesgoder som overdras sentralt, og har betydning både på selger- og kjøpersiden. Verdsettelse skal skje etter omsetningsverdi, og alle identifiserbare materielle og immaterielle formuesgoder skal verdsettes individuelt. Dette viser tydelig at det ved virksomhetsoverdragelse er en rekke formuesgoder som overdras, og ikke virksomheten som helhet.

Det er spørsmålet om den skatterettslige tidfestingen som er sentralt for begge parter, altså når de må beskatte en inntekt eller når de kan fradragføre en kostnad. Selv om hovedregelen er at realisasjonsprinsippet gjelder for gevinst og tap, gjelder det i enkelte tilfeller regler om utsatt inntektsføring eller utsatt kostnadsføring. Av og til har partene en valgmulighet når det gjelder tidfestingen, men hva som er gunstig i det konkrete tilfellet vil avhenge av en rekke forhold på begge parters hånd. Normalt er utsatt inntektsføring en fordel for skattyter ettersom det innebærer en skattekreditt, mens utsatt kostnadsføring er en ulempe ettersom det gir fradrag i skattepliktig inntekt først på et senere tidspunkt.

Det finnes ikke noe fasitsvar på hva som lønner seg i det enkelte tilfellet, verken når det gjelder tidfestingen ved virksomhetsoverdragelse eller valg av overdragelsesform. Innføringen av fritaksmetoden har imidlertid i større grad bidratt til at aksjesalg normalt er en fordel for selger mens virksomhetsoverdragelse i de fleste tilfeller er en fordel for kjøper. Det er interessant i denne forbindelse at det har blitt relativt klart hva som lønner seg for henholdsvis selger og kjøper, men at det ikke er lett å se noen mellomløsning som kan løse uenighet mellom partene ved valg av overdragelsesform. Hva som lønner seg i det enkelte overdragelsestilfellet av økonomisk virksomhet må bero på en konkret helhetsvurdering som også tar hensyn til andre forhold enn de skattemessige, og kompromisset mellom partene vil nok ofte måtte bli vederlagets størrelse. Dermed får de skatterettslige regler og prinsipper stor betydning, mens kunnskap om reglene og konsekvensene av de valg som gjøres vil være et vesentlig moment i den enkeltes forhandlingsposisjon og forhandlingsstyrke.

12. Litteraturliste:

- Foreløpig Norsk RegnskapsStandard – Immaterielle eiendeler*, Norsk RegnskapsStiftelse (NRS). November 2000, revidert november 2003
- Gjems-Onstad, Ole. *Norsk bedriftsskatterett*. 6. utg. Oslo, 2003
- International Financial Reporting Standard (IFRS)*, International Accounting Standards Board (IASB)
- Lignings-ABC 2005*, Skatteetaten. 27. utg. Oslo, 2006
- Ligningsloven med kommentarer*. Einar Harboe ... [et al.] 5. utg. Oslo, 1998
- S. Slåtta, Bjørn. *Fisjon med påfølgende skattefritt salg av aksjer – spørsmål om skattemessig gjennomskjæring*. I: *Skatterett*. 2005, s. 128
- Skattelovkommentaren 2003/04*. Arthur J. Brudvik ... [et al.]. 3. utg. Oslo, 2004
- Zimmer, Fredrik. *Bedrift, selskap og skatt. Inntektsbeskatning av næringsdrivende, selskaper og selskapsdeltakere*. 3. utg. Oslo, 2001
- Zimmer, Fredrik. *Høyesterettsdommer i skattesaker 2000 del 1*. I: *Skatterett*. 2001, s. 276
- Zimmer, Fredrik. *Lærebok i skatterett*. 5. utg. Oslo, 2005
- NOU 1989:14 Bedrifts- og kapitalbeskatningen – en skisse til reform
- NOU 2003:9 Skatteutvalget. Forslag til endringer i skattesystemet
- Ot.prp. nr. 26 (2005-06) Skatte- og avgiftslovgivningen (endret skatte- og avgiftsopplegg 2006 m.v.)
- Ot.prp. nr. 35 (1990-91) Skattereformen 1992
- St.meld. nr. 16 (1997-98)
- Rt. 1923 s. 96 (Sulitjelma)
- Rt. 1926 s. 713 (Universitetsgaten 11)
- Rt. 1961 s. 827 (Eidefoss)
- Rt. 1965 s. 60 (Løvenskiold III)
- Rt. 1983 s. 979 (Foss)
- Rt. 1984 s. 1302
- Rt. 1985 s. 682
- Rt. 1987 s. 729 (Bokreditt)
- Rt. 1992 s. 1263 (Trondheim Elektrisitetsverk)
- Rt. 1993 s. 173 (Phønix hotell)
- Rt. 1998 s. 811 (Smuk)
- Rt. 1999 s. 946 (ABB)
- Rt. 1999 s. 1347
- Rt. 2000 s. 772
- Rt. 2000 s. 1865
- Rt. 2001 s. 640
- Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada)
- Utv. 1997 s. 296
- Utv. 1997 s. 884
- Utv. 2004 s. 702
- Utv. 2004 s. 912